

Die Besteuerung
von schweizerischen Investitionen
in amerikanisches Grundeigentum

DISSERTATION

der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Zürich
zur Erlangung der Würde eines
Doktors der Rechtswissenschaft

vorgelegt von

FELIX THURNHERR
von Au SG und Zürich

genehmigt auf Antrag von
Herrn Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger

1400

Schulthess Polygraphischer Verlag AG Zürich



Digitized by the Internet Archive
in 2026

Die Besteuerung
von schweizerischen Investitionen
in amerikanisches Grundeigentum

DISSERTATION

der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Zürich
zur Erlangung der Würde eines
Doktors der Rechtswissenschaft

vorgelegt von

FELIX THURNHERR

von Au SG und Zürich

genehmigt auf Antrag von
Herrn Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger

Schulthess Polygraphischer Verlag AG Zürich

Die Rechts- und staatswissenschaftliche Fakultät gestattet hierdurch die Drucklegung vorliegender Dissertation, ohne damit zu den darin ausgesprochenen Anschauungen Stellung zu nehmen.

Zürich, den 12. Dezember 1979

Der Dekan:

Prof. Dr. J. Rehberg

Die gleiche Arbeit ist im Schulthess Polygraphischer Verlag AG, Zürich, erschienen als Heft 17 der Reihe

Zürcher Studien zum öffentlichen Recht

Herausgegeben von Mitgliedern der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät der Universität Zürich

to the big apple
and especially

to my boss and
the flying judge





I N H A L T S V E R Z E I C H N I S

Seite

Literaturverzeichnis	XXX
Gesetzesmaterialien und Kommentare	L
Gerichtsentscheidungen	LI
Entscheidungen des I.R.S. (Rulings)	LIII
Abkürzungen	LX

<u>V o r w o r t</u>	1
----------------------	---

<u>1. K A P I T E L</u>	4
-------------------------	---

<u>Grundzüge des amerikanischen Steuerrechtes</u>	4
---	---

§ 1. Die gesetzliche Regelung =====	4
--	---

<u>I. Vorbemerkung</u>	4
------------------------	---

<u>II. Die wichtigsten Steuerarten</u>	5
--	---

A. Bundessteuer	5
-----------------	---

B. Bundesstaatliche Steuern	5
-----------------------------	---

C. Gemeindesteuern	8
--------------------	---

<u>III. Die Grundprinzipien des amerikanischen Bundes- einkommenssteuerrechtes</u>	11
--	----

A. Steuergrundlage	11
--------------------	----

B. Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens	11
--	----

1) Definition des Bruttoeinkommens	11
------------------------------------	----

2) Korrektur des erfassten Brutto-Einkommens	12
--	----

3) Abzüge	13
-----------	----

3) 1) Abzugsfähige Beträge im Allgemeinen	13
---	----

3) 2) Abzugsfähige Kosten für juristische Personen	14
---	----

3) 3) Abzugsfähige Auslagen für natürliche Personen	16
--	----

	<u>Seite</u>
4) Steuerabsetzungen	18
5) Ermittlung und Anwendung der herrschenden US-Einkommens-Steuersätze auf das steuer- pflichtige Einkommen	19
6) Steueranrechnung	20
6) 1) Anrechnung von im Ausland bezahlten Steuern	20
6) 2) Anrechnung von Steuern auf Investitionen	25
7) Buchführerische Feststellung des Einkommens und der Höhe der Steuerschuld	26
7) 1) Buchführungsperiode	26
7) 2) Buchführungsmethoden	27
7) 3) Durchschnittseinkommen (income averaging)	28
8) Steuerzahler (Steuersubjekte)	28
8) 1) Amerikanische Staatsangehörige (citizens)	28
8) 2) Angehörige eines anderen Staates mit Wohnsitz in den U.S.A. (residents)	28
8) 3) Angehörige eines anderen Staates ohne Wohnsitz in den U.S.A. (nonresident aliens)	28
8) 4) Amerikanische Gesellschaften (US-Corporations)	28
8) 5) Personengesellschaften	29
8) 6) Erbschaften und Trusts	30
8) 7) Ausländische Gesellschaften	31
9) Die Einkommenssteuererklärung	31
10) Bezahlung der Steuerschuld	32
10) 1) Frist	32
10) 2) Zahlungsart	33
10) 3) Verjährungsfrist	33
11) Rückerstattung von Steuern	33

C. Besteuerung von Kapitalgewinnen und Kapitalverlusten	34
1) Begriff des Kapitalvermögens	34
2) Begriff des Kapitalgewinnes bzw. -verlustes	35
2) 1) Der Grundwert (basis)	35
2) 2) Der korrigierte Grundwert (adjusted basis)	35
2) 3) Der tatsächliche Wert (amount realized)	36
2) 4) Gewinn und Verlust (gain and loss)	36
3) Steuerpflichtige Transaktionen	36
3) 1) Steuerfreie Transaktionen	37
3) 2) Steuerfreiheit - Steueraufschub	37
4) Steuersätze	37
4) 1) Für natürliche Personen	38
4) 2) Für juristische Personen	39
4) 3) Verlustanrechnung	39
4) 4) Verlustübertrag	40
D. Minimal-Steuer	40
1) Die betroffenen Einkommensteile	40
2) Berechnung der Minimalsteuer	41
E. Steuervermindernde Investitionsplanungen	42
1) Methoden zur Erreichung eines tax-shelters	42
2) Anwendungsbereich	44
2) 1) Investitionen in Grundeigentum	44
2) 2) Investitionen in die Landwirtschaft	44
3) Form der Investition	44
4) Beschränkung der Abzüge	45
5) Reduzierter Abzug der Zinsen auf Investitionen für natürliche Personen	45

	<u>Seite</u>
F. Steueroasen	46
G. Besondere steuerliche Aspekte im Zusammenhang mit Grundeigentum	49
1) Abschreibungen im Allgemeinen	49
1) 1) die lineare Abschreibungsmethode (straight-line)	49
1) 2) die beschleunigten Abschreibungsmethoden	49
1) 3) andere, gleichwertige Abschreibungs- methoden	50
1) 4) Wechsel in der Abschreibungsmethode	50
1) 5) überhöhte und ungenaue Abschreibung	50
2) Das Prinzip der Abschreibung	51
3) Umfang der Rückerstattung	52
3) 1) Die Abschreibungsmethode	52
3) 2) Die Bestimmung der Dauer des Gebrauches	52
4) Zulässigkeit der Abschreibung für Grund- eigentum	53
5) Rückbuchung von Abschreibungen	55
6) Besteuerung von Immobilienmaklern	55
§ 2. Aufbau der Steuerordnung =====	57
I. <u>Historischer Ueberblick</u>	57
A. Die verfassungsmässige Grundlage	57
B. Internal Revenue Code (I.R.C.)	58
II. <u>Die Steuergesetzgebung</u>	59
III. <u>Aufbau des I.R.C.</u>	61

	<u>Seite</u>
§ 3. Die Steuerverwaltung =====	62
I. <u>Der Internal Revenue Service (I.R.S.)</u>	62
II. <u>Steuerrechtliche Entscheide</u>	63
§ 4. Die Gerichtsbarkeit in Steuersachen =====	65
I. <u>Die erstinstanzliche Zuständigkeit</u>	65
II. <u>Rechtsmittelweg</u>	66
 2. K A P I T E L	67
<u>Der Eigentumsbegriff im amerikanischen Recht unter besonderer Berücksichtigung des Grundeigentums</u>	67
§ 5. Einleitung =====	67
§ 6. Der Eigentumsbegriff im amerikanischen Recht =====	68
I. <u>Historische Entwicklung</u>	68
II. <u>Der Besitzesbegriff im modernen Recht</u>	68
III. <u>Anwendung des Besitzesbegriffes auf den Miet- vertrag</u>	69
IV. <u>Der Eigentumsbegriff</u>	70
V. <u>Besondere Aspekte des Grundeigentums</u>	71
A. Bodenschätze	71

	<u>Seite</u>
B. Wilde Tiere	72
C. Bäume	72
D. Zugehör	72
<u>VI. Gerichtliche Zuständigkeit</u>	73
§ 7. Der Erwerb von Eigentum an amerikanischem Grund und Boden =====	74
I. <u>Der Kaufvertrag</u>	74
II. <u>Die räumliche Feststellung des Eigentums</u>	75
III. <u>Die Feststellung der dinglichen Rechte des Verkäufers</u>	76
IV. <u>Der Begriff der verkäuflichen Berechtigung über Grundeigentum</u>	78
V. <u>Widerrechtlicher Besitz</u>	79
VI. <u>Unverkäufliche Berechtigungen und Belastungen von Dritter Seite</u>	81
VII. <u>Gefahrtragung</u>	83
VIII. <u>Besitzübergabe</u>	83
IX. <u>Die Formelle Abwicklung der dinglichen Einigung</u>	84
X. <u>Registereintrag</u>	86

	<u>Seite</u>
§ 8. Die Miete im amerikanischen Recht =====	87
I. <u>Formvorschriften</u>	87
II. <u>Definition des unmittelbaren Besitzes</u>	87
III. <u>Die gesetzliche Regelung</u>	88
3. <u>K A P I T E L</u>	91
<u>Die amerikanische Einstellung gegenüber Ausländern im Allgemeinen</u>	91
§ 9. Geschichtlicher Ueberblick =====	91
I. <u>Ursprünge der amerikanischen Steuerpolitik gegen- über Ausländern</u>	91
II. <u>Steuergesetzgebung und ihre Grundlagen</u>	92
A. <u>Die Zuständigkeit zur Erhebung von Steuern von Ausländern</u>	92
1) <u>Die Besteuerung des weltweiten Einkommens von amerikanischen Gesellschaften und Ausländern mit Wohnsitz in den Vereinigten Staaten</u>	93
2) <u>Die Besteuerung von Ausländern ohne Wohnsitz in den Vereinigten Staaten und ausländischen Gesellschaften</u>	93

B. Entwicklung der amerikanischen Steuerpolitik gegenüber Ausländern	95
--	----

10. Die gegenwärtige Haltung der Vereinigten Staaten gegenüber ausländischen Investitionen	99
--	----

<u>I. Zunahme von ausländischen Investitionen in den U.S.A.</u>	99
---	----

<u>II. Steuerpolitische Aspekte</u>	100
-------------------------------------	-----

<u>III. Steuerliche Aspekte in anderen Rechtsgebieten</u>	101
---	-----

<u>IV. Grundzüge der amerikanischen Handelspolitik gegenüber ausländischen Investitionen</u>	103
--	-----

<u>V. Behandlung von ausländischen Investitionen nach dem übrigen amerikanischen Recht</u>	107
--	-----

11. Die Aussichten für einen zukünftigen Wechsel der amerikanischen Investitionspolitik	109
---	-----

<u>I. Die Möglichkeit von weiteren gesetzlichen Beschränkungen von Investitionen aus dem Ausland in den Vereinigten Staaten</u>	109
---	-----

<u>II. Zukünftige Änderungen in der amerikanischen Steuerpolitik</u>	111
--	-----

A. Vereinfachung	112
------------------	-----

B. Einführung des Territorialprinzips in der Besteuerung	112
--	-----

	<u>Seite</u>
§ 12. Die Besonderheiten steuerrechtlicher Behandlung von ausländischen Steuerzahlern =====	114
<u>I. Herkunft des Einkommens</u>	114
A. Definitionen	114
B. Definition des Einkommens aus U.S.-Quellen unter besonderer Berücksichtigung von Grund- eigentum	115
1) Gesetzliche Definition	116
2) Verhältnis von Einkommensquelle und Brutto-Einkommen	116
3) Einkommen aus Grundeigentum	117
3) 1) Ausdrücklich im Gesetz genanntes Einkommen aus Grundeigentum	117
3) 2) Nicht im Gesetz erwähntes Einkommen aus Grundeigentum	117
C. Die Verteilung der organischen Steuerabzüge	118
<u>II. Ausländische, natürliche Personen</u>	120
A. Die amerikanische Staatsbürgerschaft	120
B. Die Definition des Ausländers	120
C. Der Wohnsitzbegriff	120
1) Die gesetzliche Regelung	121
2) Der Begriff des "Domizils" und seine Abgrenzung zur "Residenz"	121
3) Residenzvermutungen	122
4) Uebrige Hilfsmittel	123
5) Aufgabe der Residenz	124

	<u>Seite</u>
D. Auswirkung der Residenz auf die Besteuerung von Ausländern	125
1) Ausländer mit Residenz in den Vereinigten Staaten	125
2) Ausländer ohne Residenz in den Vereinigten Staaten	125
 III. <u>Ausländische juristische Personen</u>	 126
A. Begriff der ausländischen juristischen Person	126
B. Das Konzept des steuerpflichtigen Unternehmens	127
C. Die "Sham"-Gesellschaft	129
D. Die Besteuerung von ausländischen Gesellschaften	130
1) Steuerfreie Transaktion	130
1) 1) Bedingung zur Steuerbefreiung von Rechtsgeschäften mit ausländischen Gesellschaften	130
1) 2) Gegenstand der Steuerbefreiung	131
2) Regelung zur zwischenstaatlichen Preislenkung	132
3) Nicht kontrollierte ausländische Gesellschaften	133
4) Die steuerfreie Vermehrung	134
5) Ausländische, persönliche Holding-Gesellschaften	134
5) 1) Definition der persönlichen Holding-Gesellschaft	134
5) 2) Die Besteuerung	135
5) 3) Anwendung der Strafsteuer auf ausländischen Gesellschaften	135
5) 4) Ausländische, amerikanisch beherrschte Holdinggesellschaften	136

	<u>Seite</u>
IV. <u>Die Quellensteuern</u>	136
A. Die gesetzlichen Vorschriften	137
1) Die Quellenbesteuerung von amerikanischen Staatsbürgern und Ausländern mit Residenz in den U.S.A.	137
2) Die Quellenbesteuerung von ausländischen Gesellschaften und Ausländern ohne Residenz in den Vereinigten Staaten	138
B. Steuersubjekt	139
C. Die Pflicht zum Abzug und zur Ablieferung der fälligen Steuer	139
V. <u>Die Besteuerung von Währungsgewinnen und -verlusten</u>	140
A. Der Begriff des Währungsgewinnes bzw. -verlustes	140
B. Der Zeitpunkt der Anerkennung	141
C. Die gesetzliche Regelung	142
D. Die steuerrechtliche Behandlung	142
§ 13. <u>Beschränkungen von ausländischen Investitionen in amerikanisches Grundeigentum</u> =====	144
I. <u>Geschichtlicher Ueberblick und Ursprung der Beschränkungen von Grundeigentum</u>	144
II. <u>Bestehende Beschränkungen im amerikanischen Grundeigentumserwerb für Ausländer</u>	146

	<u>Seite</u>
A. Existierende, staatliche Beschränkungen	146
1) Beschränkungen für ausländische, natürliche Personen, die das Grundeigentum direkt betreffen	146
2) Beschränkungen für Gesellschaften	147
3) Beschränkungen der Vererbungsmöglichkeit	148
B. Beschränkungen von ausländischem Grundeigentum in den U.S.A. auf Bundesebene	149
1) Beschränkungen in der Bundesverfassung	149
2) Bundesgesetzgebung	151
3) Völkerrechtliche Verträge	151
III. <u>Ausblick in die Zukunft</u>	153
<u>4. K A P I T E L</u>	156
<u>Der Foreign Investors Tax Act ("FITA")</u>	
§ 14. Besteuerung von ausländischen Steuerzahlern vor Einführung des FITA	156
§ 15. Neuerungen im FITA	158
I. <u>Grundsatz des FITA</u>	158
II. <u>Das Merkmal des wirtschaftlich Tätigwerdens</u>	159
A. Die gesetzliche Definition	159
B. Rechtsprechung	161

III. <u>Das Merkmal der Zurechenbarkeit des Einkommens</u>	162
IV. <u>Definition des Büros oder der ständigen Geschäftseinrichtung</u>	164
V. <u>Einführung der Einkommens-Klasse A</u>	166
VI. <u>Konzept des beschränkten Attraktionsprinzips</u>	168
VII. <u>Die steuerliche Behandlung des Einkommens aus ausländischen Quellen</u>	170
A. <u>Steuersubjekt</u>	170
B. <u>Arten des ausländischen Einkommens</u>	170
C. <u>Zuordnungsfähigkeit</u>	172
D. <u>Gesetzliche Ausnahmen</u>	172
VIII. <u>Anrechnung der ausländischen Steuer</u>	172
§ 16. <u>Besteuerung von ausländischen Steuerzahlern unter dem FITA</u> =====	174
§ 17. <u>Entwicklung seit der Einführung des FITA hinsichtlich der Besteuerung von ausländischem Grundeigentum in den U.S.A.</u> =====	177
I. <u>Neuerungen im Allgemeinen</u>	178

	<u>Seite</u>
A. Tax Reform Act von 1976	178
B. Revenue Act of 1978	180
II. <u>Bestehende Neuerungen in bezug auf Grundstücks-</u> <u>investitionen in den U.S.A.</u>	181
A. Die Abschreibung	181
B. Kapitalgewinn bei Veräußerung und Rückbuchung	183
C. Kostentragung	185
D. Vorausgezahlte Zinsen	186
III. <u>Vorgeschlagene Gesetzesänderungen</u>	186
<u>5. K A P I T E L</u>	188
<u>Die Besteuerung von schweizerischem (ausländischem)</u> <u>Grundeigentum nach dem I.R.C.</u>	188
§ 18. <u>US-Besteuerung von Investitionen in amerikanisches</u> <u>Grundeigentum durch schweizerische Privatpersonen</u> <u>=====</u>	188
I. <u>Die Voraussetzung der Erfüllung des Tatbestandes</u> <u>des wirtschaftlich Tätigwerdens</u>	188
A. Grundsatz	189
B. Konkrete Anwendung des Grundsatzes auf Investi- tionen in amerikanisches Grundeigentum	190
C. Das Problem des Durchgriffes	192
D. Jährliche Ueberprüfung	195

II. <u>Voraussetzung der Zurechenbarkeit</u>	195
III. <u>Die Besteuerung unter dem I.R.C.</u>	196
A. Die Besteuerung von schweizerischen Grund- stücksinvestitionen in den U.S.A.	197
B. Die Besteuerung von schweizerischen Geschäfts- investitionen in den U.S.A.	197
C. Gesetzliches Wahlrecht	198
§ 19. Besteuerung von Investitionen in amerikanisches Grundeigentum durch schweizerische juristische Personen unter dem I.R.C. =====	201
I. <u>Die schweizerische juristische Person</u>	201
II. <u>Die Voraussetzung des geschäftlich Tätigwerdens</u>	202
III. <u>Die Voraussetzung der Zurechenbarkeit</u>	203
IV. <u>Die Besteuerung gemäss dem I.R.S.</u>	203
§ 20. Die Besteuerung von schweizerischen Beteiligungen an amerikanischen Gesellschaften mit Grundeigen- tum in den U.S.A. gemäss dem I.R.C. =====	207
I. <u>Begriff der amerikanischen Gesellschaft</u>	207
II. <u>Die Besteuerung einer amerikanischen Gesellschaft</u>	207

	<u>Seite</u>
III. Die Besteuerung von schweizerischen Gesellschaftern in amerikanischen Gesellschaften unter dem I.R.C.	207
A. Im Allgemeinen	207
B. Problematik des Durchgriffes bei amerikanischen Gesellschaften, die auf dem Immobiliensektor tätig sind	207
21. Die Besteuerung von Personengesellschaften mit Grundeigentum in den U.S.A. gemäss dem I.R.C. =====	208
I. Begriff der Personengesellschaft im amerikanischen Recht	208
A. Abgrenzung zum Trust	210
B. Abgrenzung zur Geschäftsunternehmung	210
II. Ausländische und inländische Personengesellschaft	211
III. Die Voraussetzung des geschäftlich Tätigwerdens und der Zurechenbarkeit	211
IV. Die Besteuerung der Personengesellschaft unter dem I.R.C.	212
A. Die U.S.-Besteuerung bei Veräusserung von ame- rikanischem Grundeigentum durch Personenge- sellschaften	212
B. Die U.S.-Besteuerung bei Veräusserung von Be- teiligungen an Personengesellschaften mit Grund- eigentum in den Vereinigten Staaten	213

22. Die wichtigsten Auswirkungen der Wahl des Investitionsmittels im amerikanischen Grundeigentum auf die U.S.-Steuerpflicht	216
I. Investition in Form einer direkten persönlichen Kapitalanlage durch eine schweizerische natürliche Person	216
A. Das Problem des steuerrechtlichen Wohnsitzes	216
B. Anwendung des beschränkten Attraktionsprinzips	217
C. Wahlrecht	217
D. Erbschafts- und Schenkungssteuer	218
II. Investition mittels einer Personengesellschaft	218
A. Steuerrechtliche Behandlung der Mitglieder als natürliche und juristische Personen	218
B. Steuerpflichtige Unternehmung	220
C. Das Wahlrecht	220
D. Steuerfreier Verkauf von Personengesellschaftsbeteiligungen	221
E. Erbschafts- und Schenkungssteuer	221
III. Investition durch eine amerikanische juristische Person	221
A. Tatbestand des geschäftlich Tätigwerdens	221
B. "Doppelte Besteuerung"	222
C. Möglichkeit der von der U.S.-Steuerpflicht befreiten Veräusserung von Gesellschaftsanteilen der amerikanischen Gesellschaft durch ausländische Steuerzahler	222

	<u>Seite</u>
1) Verkauf der Gesellschaftsaktien in den Vereinigten Staaten	222
2) Verkauf der Gesellschaftsaktien ausserhalb der Vereinigten Staaten	222
3) Steuerfreie Liquidation der U.S.-Gesellschaft	223
4) Steuerfreie Transaktion	223
D. Schenkungs- und Erbschaftssteuern	223
IV. Investition durch eine schweizerische Kapitalgesellschaft	224
§ 23. Steuern auf Staatsebene =====	225
I. <u>Natürliche Personen aus dem Ausland</u>	225
II. <u>Ausländische juristische Personen</u>	226
<u>6. K A P I T E L</u>	227
<u>Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-USA</u>	227
§ 24. Allgemeiner Ueberblick	227
I. <u>Amerikanische Doppelbesteuerungsabkommen aus amerikanischer Sicht</u>	227
II. <u>Das Schweizerisch-Amerikanische Steuerabkommen im Allgemeinen</u>	230

	<u>Seite</u>
III. <u>Art. IX DBA Schweiz - U.S.A.</u>	232
IV. <u>Die Problematik des amerikanischen Wohnsitzbegriffes im DBA CH-USA</u>	237
§ 25. Die Auswirkungen des DBA CH-USA auf die Besteuerung von schweizerischem Grundeigentum in den U.S.A. =====	239
I. <u>Die Besteuerung von Mieteinnahmen</u>	239
II. <u>Die Besteuerung von Kapitalgewinnen aus dem Verkauf von amerikanischem Grundeigentum</u>	239
III. <u>Das Wahlrecht unter dem DBA</u>	240
IV. <u>Das Konzept der Betriebsstätte</u>	242
A. Die amerikanische Betrachtungsweise	242
B. Die amerikanische Definition der Betriebsstätte im DBA CH-USA	244
1) Die gegenständliche Betriebsstätte (asset-type)	245
2) Die Betriebsstätte in Form eines Vertretungsverhältnisses (agency-type)	245
3) Die Begründung einer Betriebsstätte durch eine bestimmte Tätigkeit (activities-type)	246
C. Kollision des Betriebsstätte-Begriffes im DBA CH-USA mit der internrechtlichen Regelung des I.R.C.	246
D. Der Geltungsbereich der Kollisionsnorm "Betriebsstätte" im DBA CH-USA und seine Auswirkungen	248

1) Die Besteuerung von Gewinnen aus der Ausübung einer gewerblichen oder kauf- männischen Tätigkeit in den U.S.A.	248
1) 1) Subjektiver Geltungsbereich	248
1) 2) Objektiver Geltungsbereich: Abgrenzung zu Einkünften aus unbeweglichem Vermögen	249
2) Die Besteuerung von Dividenden, Zinsen und Lizenzvergütungen	251
2) 1) Subjektiver Geltungsbereich	251
2) 2) Objektiver Geltungsbereich	252
2) 3) Reduktion der amerikanischen Quellensteuer	253

V. Die amerikanischen Quellensteuern und das Verfahren zu ihrer Reduktion unter den Art. VI. und VII DBA CH-USA	253
---	-----

26. Verschiedene Formen von schweizerischen Investi- tionen in amerikanisches Grundeigentum und deren steuerrechtliche Auswirkungen unter dem DBA CH-USA	254
I. Grundsatz	254
II. Investition in amerikanisches Grundeigentum durch eine schweizerische natürliche Person	256
III. Investition in amerikanisches Grundeigentum mittels einer Personengesellschaft	256
A. Amerikanische Personengesellschaft als Eigentümerin	256

	<u>Seite</u>
B. Schweizerische Personengesellschaft als Eigentümerin	259
C. Die Ausübung des Wahlrechtes unter Art. IX Abs. 2 DBA CH-USA	259
IV. Investition in amerikanisches Grundeigentum <u>durch eine juristische Person unter dem DBA CH-USA</u>	260
A. Grundeigentum einer amerikanischen "corporation"	262
1) Die Besteuerung der Dividendenausschüttungen an schweizerische Aktionäre	262
2) Die Besteuerung von Zinszahlungen an die schweizerischen Aktionäre	262
3) Die Besteuerung des Gewinnes bei Veräusserung von Anteilen an der amerikanischen Immobilien- gesellschaft	263
4) Die Besteuerung des Gewinnes bei Veräusserung des Grundeigentums durch die amerikanische Gesellschaft (liquidation)	263
B. Grundeigentum einer schweizerischen Kapital- gesellschaft	264
C. Spezielle amerikanische Vorkehrungen zum Schutze vor Steuerumgehungen durch juristische Personen	265
V. Investitionen über eine Gesellschaft in einem <u>Drittland</u>	266
A. Die Niederländischen Antillen	268
1) Steuervorteile	270
2) Negative Aspekte	272
B. Uebrige Länder	274

	<u>Seite</u>
7. <u>KAPITEL</u>	276
<u>Besteuerung des Einkommens aus amerikanischem</u> <u>Brundeisenerz in der Schweiz</u>	276
87. Die Steuerpflicht in der Schweiz	276
I. <u>Natürliche Personen</u>	276
A. Persönliche Voraussetzungen	276
B. Steuerrechtliche Zugehörigkeit	276
1) Der Begriff des Wohnsitzes im Schweizer- rischen Steuerrecht	277
2) Die Bestimmung des Wohnsitzes im inter- kantonalen Steuerrecht	279
3) Die Bestimmung des Wohnsitzes im inter- nationalen Steuerrecht unter besonderer Berücksichtigung des DBA CH-USA	280
C. Grundsätzliche subjektive Steuerpflicht	282
D. Personengesellschaften und Personen- vereinigungen	282
II. <u>Juristische Personen</u>	283
A. Die steuerrechtliche Zugehörigkeit	283
B. Die Bestimmung des Hauptsteuerdomizils einer juristischen Person unter dem DBA CH-USA	284
88. Inhalt der Steuerpflicht	284
I. <u>Im Allgemeinen</u>	284

I. Verfahrenspflichten und Verfahrensrechte	285
2. Steuerschuldspflicht	285

II. Die Steuerpflicht in bezug auf amerikanisches Grundbesitz unter Berücksichtigung des DBA CH-USA	285
--	-----

A. Begriff des unbeweglichen Vermögens	285
B. Der Grundsatz der absoluten Geltung der Zuteilungsnorm von Art. IX DBA CH-USA auf Seiten der Schweiz	285
C. Die Vermögenssteuer	287
1) Steuerobjekt	287
2) Zeitliche Bemessung	287
3) Steuermass	288
4) Die Kapitalsteuer der juristischen Personen	288
5. Liegenschaften- und Grundsteuern	288
D. Der Progressionsvorbehalt des Art. XV Abs. 1 lit. b	288
E. Gefahren bei der Liquidation von steuer- pflichtigen Immobiliengesellschaften	290

III. Besonderheiten hinsichtlich der Besteuerung von amerikanisch beherrschten schweizerischen Immobiliengesellschaften	292
---	-----

IV. Holdinggesellschaften	293
---------------------------	-----

V. Zusammenfassung	294
--------------------	-----

L I T E R A T U R V E R Z E I C H N I S

- =====
- ABBOTT, New York Digest 2d, West Publishing Co.
St. Paul, Minnesota 1973, Volume 15 A
- ABRUTYN, Michael, U.S.A.: Investment in United States Real
Estate by Nonresident Alien Individuals
and Foreign Corporations 77-9 Tax Manage-
ment, International Journal 9 (Sept. 1977)
- ALBRECHT, The Taxation of Aliens Under International
Law, 29 Brit. YB. Int. L. 145, (1952)
- ALEXANDER, Robert B. Jr., U.S. Taxation of U.S. Real Estate
Owned by Nonresident Aliens and Foreign
Corporations, 21 University of Miami Law
Review 650 (1967)
- AMADOR, Investment in Tax Sheltered U.S. Reality
Through the Netherlands Antilles, 28
Tax Executive 1975 (1976)
- ANDREWS, Gregory E., An Evaluation of the Need for Further
Statutory Controls on Foreign Direct Invest-
ments in The United States, 8 Vand. J. Trans.
L. 147 (1947)
- ANGELL, Montgomery B., The Non-Resident Alien: A Problem
in Federal Taxation of Income, 36 Colum.
L. Rev. 908 (1936)
- AUGUSTINE, Don, FASS, Peter M., Private Real Estate Limited
Partnerships, Vol. 1 u. 2, Practising Law
Institute No. 133/134, New York City 1977
- BABBIT and MORRIS, An Introduction to the Tax Court of the
United States, 21 Tax Lawyer 615 (1968)
- BAGBY, Joseph R. Real Estate Financing Desk Book, Institute
for Business Planning (IBP), IBP-Plaza,
Englewood Cliffs, N.J. 07632, 1977
(2. Auflage)

- BARLOW, E. & WENDER, I., Foreign Investment and
Taxation 3 (1955)
- BERGMAN, Harold J., Soviet Heirs in American Courts
62 Columb. L. Rev. 257 (1962)
- BIERMAN, Jacquin D., The Limited Partnership as an
Investment Vehicle, Practising Law
Institute, No. 59, New York City, 1973
- BITTKER and EUSTICE, Federal Income Taxation of Corporations
and Shareholders, Federal Tax Press,
Branford, Conn. 1979/4. Aufl.
- BLUMENSTEIN, "Das Schweizerisch-Amerikanische
Abkommen zur Vermeidung der Doppelbe-
steuerung auf dem Gebiete der Steuern
von Einkommen", 20 ASA 279, (1951-1952)
- BRAUN, David W., The Swiss Base Company: Tax Avoidance
Devise for Multinationals,
50 Notre Dame Lawyer 645-661 (1975)
- BRINER, Ernst K., Internationales Steuer-Lexikon Band 5,
Vereinigte Staaten von Amerika, Verlag
Organisator AG, Zürich 1978
- CHOMMIE, John F., The Laws of Federal Income Taxation,
West Publishing Co., St. Paul,
Minnesota, 1968
- CHOATE, Alan G., HUROK, Steven, KLEIN Samuel E.,
Federal Tax Policy For Foreign Income
and Foreign Taxpayers,
44 Temple Law Quarterly 441 (1971)
- COLE and HALPHEN, Foreign Direct Investment in the United
States, Dep. of Commerce, Vol. 6,
Appendix J, (1976)
- COSTELLO, John J., Tax Consequences of Currency Fluctuations
For U.S. Business Conducting Operations
Abroad Through Branches or Subsidiary
Corporations, 32 N.Y.U. Inst. on Fed.
Tax. 1707 (1974)

- CRIBBET, John E., JOHNSON, Corvin W.,
Property: Cases and Materials
University Casebook Series,
Mineola, New York, The Foundation Press,
Inc. 1978
- DALE, Harvey P., Tax Consequences of Currency Fluctuations:
Occasional Transactions
32 N.Y.U. Inst. on Fed. Tax. 1683 (1974)
- EKMAN,
Tax Problems of Nonresident Aliens,
N.Y. U. 18th Inst. on Fed. Tax. 845,
855 (1960)
- FARMAN,
Swiss Tax Decree Limits Advantages of
Base Companies in Switzerland: 16 Stanford
Law Review, (März 1964)
- FEINSCHREIBER, Robert, FEINSCHREIBER, Lana,
Foreign Investment in U.S. Real Estate:
The Federal Tax Considerations
3 Real Estate Law Journal 144
- FIFLIS
Land Transfer Improvements: The Basic
Facts and Two Hypotheses for Reform
38 U. Clod. L. Rev. 431, 438, 439 (1966)
- FINK
Conversions to Condominiums
33 N.Y. U. Tax Institute 1144 (1975)
- FLEINER / GIACOMETTI, Schweizerisches Bundesstaatsrecht,
Zürich, Nachdruck 1969
- FORRY, John I., Planning Investments from Abroad in
United States Real Estate
International Lawyer Vol. 9, No. 2 (1976)
- FRIEDMAN, Milton R., Contracts and Conveyances of Real Property,
Dritte Auflage 1975, Practising Law Insti-
tute, New York City (PLI)

- GOLDMAN, Richard L, Foreign Investment and Taxes in the United States, Bulletin Vo. XXIV, 523, Dezember No. 12, 1970
- GORELIK, David M. What Constitutes Doing Business Within the United States by a Non-Resident Alien Individual or a Foreign Corporation, 18 Tax Law Review 423 (1963)
- GREEN, Sedgwick W., Applicability of American Laws to Overseas Areas Controlled by the United States, 68 Harv. L. Rev. 781 (1955)
- GRESFELD, Bernhard, Basisgesellschaften im internationalen Steuerrecht, Tübingen 1975
- GUMPEL, Henry I., Classification of Foreign Entities for U.S. Tax Purposes (PLI) Handbook 95 (1976); Rev. Rul. 73-254, C.B. 1973-1
- " Steuerliche Grundprobleme der Beziehungen der Personengesellschaften und ihrer Gesellschafter; Vereinigte Staaten von Amerika, Unveröffentlichter Beitrag zur Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft, Wien, Oesterreich, November 1978
- " "Revision of the Tax Convention between the United States and the Federal Republic of Germany"; 44 Taxes 383
- " Effect of Tax Treaties and Opportunities for The Reductions, in Tax Law And Practice, Course Handbook Series No. 27, PLI, New York City
- HARVARD LAW SCHOOL, Taxation in Switzerland; International Tax Program, Commerce Clearing House 1976 (World Tax Series)
- HAEGI, A. Die Belastung von Liegenschaften 6. A., Zürich 1971

- HENGGELE, Rechtsbuch der Schweizerischen Bundessteuern, 1. Teil, Die Wehrsteuer, Bd. 2, Art. 53, Abs. 2, Zürich 1979
- HENN, Harry G. Handbook of the Law of Corporations and Other Business Enterprises, Second Edition, St. Paul, Minnesota 1970,
- HODES, Robert B., FEDER, Arthur A. An Introduction to Doing Business in the United States under the Foreign Investors Tax Act of 1966, Bull. of Internat. Fisc. Documentation, Vol. XXI, Feb. 1967
- HOEHN, Ernst Doppelbesteuerungsrecht, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Band 12, Bern 1973
- " Steuerrecht, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Bd. 8, Bern 1972
- HUBER und BOERNER, Gemeinschaftsunternehmen im deutschen und europäischen Wettbewerbsrecht, München 1978
- HYDE, V. 1 International Law 665 (2d rev. ed. 1945)
- JOHNSON, Alan R., The Classification of Foreign Organisations for Federal Tax Purposes: Rev. Rul. 77-214 77-11 Tax Management, International Journal 23 (November 1977)
- KAENZIG, Ernst, Die eidgenössische Wehrsteuer, Basel 1962
- KINZER, William L., GORNALL, John L. Tax Treatment of and Planning for Real Estate Investments in the U.S. by Europeans, 78-1 Tax Management, International Journal 16

- KLEIN, S. Investments by Foreign Persons in
 United States Real Estate
 2 J. Real Estate Tax, 265
- KNIGHT, Donald W. Planning for Foreign Investment in U.S.
 Real Estate, 36th Annual N.Y.U.
 Institute 1081
- LANGER, Marshall J., POVELL, Roy Albert
 Foreign Tax Heavens, Practising Law
 Institute, Nummer 55, New York City 1973
- " When does a nonresident alien become a
 resident for U.S. tax purposes?
 44, Journal of Taxation, April 1976
- " BITTEL, Jordan,
 How Foreigners Invest in U.S. Real Estate;
 in U.S. Taxation of International
 Operations, Prentice Hall, Inc., New
 Jersey, U.S.A. 1975
- LENZ, "La convention entre la Suisse et les
 Etats Unis d'Amérique en vue d'éviter
 la double imposition du revenue",
 7 RDAF 101, 157 (1951)
- LEVINE, Marc Lee, Real Estate Tax Shelter Desk Book,
 Institute For Business Planning, Inc. (IBP)
 IBP-Plaza, Englewood Cliffs, N.J. 07632
 1978 (2. Auflage)
- LOCHER, Karl Handbuch und Praxis der schweizerisch-
 amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen,
 Bd. 1 und 2, Lieferungen 1-7, Basel 1957
- " and CARROLL
 The Tax Conventions Between the Swiss
 Confoederation and the United States;
 Amsterdam, The International Bureau of
 Fiscal Documentation, 1951

- LOCHER, Karl Das internationale Doppelbesteuerungsrecht; Die Praxis der Bundessteuer: III. Teil - 2 Bände, Loseblattwerk, Nachtrag 17-1971, Basel
- " Die Neue Zürcher Zeitung (Zürich), 29. Dez. 1962 (No. 5190)
- LOENGARD, Richard O. Jr., Tax Treaties, Partnerships and Partners: Exploration of a Relationship, Tax Lawyer, Vol. 29, No. 1
- MALONEY Richard J., West's Mc Kinney's Forms, Real Property Practice, Volume 11 West Publishing Co., St. Paul, Minn. 1975
- MASSHARDT, Heinz, Kommentar zur Eidgenössischen Wehrsteuer, N. 11 zu Art. 55 WStB, Zürich 1972
- " Die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen 31 ASA 225, 226 (1962/63)
- von MEISS, Florian, Grundzüge der Besteuerung ausländischer U.S.-Investitionen nach dem Steuerrecht der Vereinigten Staaten unter Berücksichtigung des schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommens, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht, 46. Band, Heft 9 (März 1978)
- METZGER, S. American Foreign Policy and American Foreign Trade 47 Texas 2. Rev. 1075 (1969) Note, 80 Yale L.J. 1418 (1971)
- MOYNIHAN, Cornelius J., Introduction to the Law of Real Property, West Publishing Co. St. Paul, Minnesota 1962, 11. Aufl. 1975
- MUSGRAVE, P. United States Taxation of Foreign Investment Income, (1969)

- NIEHUSS, John M., Foreign Investment in the United States: A Review of Government Policy, 16 Virginia J. of Int'l. 2 (1975)
- NORR, M., Jurisdiction to Tax and International Income, 17 Tax L. Rev. 431 (1962)
- OWENS, Elisabeth A., The Foreign Tax Credit, The Law School of Harvard University, Cambridge 1961
- " BOLL, Gerold T.
The Indirect Credit, International Tax Program, The Law School of Harvard University, Cambridge 1975
- PEARSON, Roger D., The OECD Draft Double Taxation Convention and Recent United States Treaties, 48 Taxes 426 (1970)
- POLK, J., MUSTER, I. & VEIT, L.
US. Production Abroad and the Balance of Payments 30-33 (1966)
- RADO, Alan R., Taxation of Foreign Investors in the United States, Publications of the International Bureau of Fiscal Documentations No. 23, Amsterdam, 1975
- " Foreign Aspects of Taxation;
18 Journal of Taxation, April 1963
- RLIMANN, ZUPPINGER und SCHAERRER
Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 62, 63, Bd. 1, 1961
- REVERDIN, B., Selecting a Base of Operation in Europe: Switzerland, Liechtenstein, Benelux 2 Inst. on Private Investments Abroad 311 (1960)
- RICE, Ralph S., Problems and Materials in Federal Income Taxation, West Publishing Co., St. Paul, Minnesota, 1967

- ROBERTS, Sidney L., WARREN, William L.
U.S. Income Taxation of Foreign Corporations and non-resident Aliens.
Practicing Law Institute, New York City, U.S.A., 1. Juni 1967
- " Force of Attraction: Impact of the FITA of 1966 on the Code
Taxation of International Trade
The Journal of Taxation, (April 1968)
- " The Foreign Investors Tax Act: Income Tax Changes, 25th Annual N.Y.U. Institute 1411
- ROOT, F., KRAMER, R., d'AVLIN, M.
International Trade and Finance (1966)
- ROSENDAHL, L., HOWARD, H. and RATHKOPF, C.,
Legal Environments for Foreign Direct Investment in the United States (1972)
- ROSS, Stanford G., United States Taxation of Aliens and Foreign Corporations: The Foreign Investors Tax Act of 1966 and Related Developments, 22 Tax L. Rev. 279 (1967)
- ROSSIGNOLI, Donatello M., LANDY, Burton A.
Tax Planning for Nonresident Alien Investors in U.S.A., Income Producing Reality, The Tax Adviser, September 1972
- SCHMID, Paul F., The Tax Regulations Making Process - Then and Now:, 24 Tax Lawyer 541 (1971)
- SPEER, John K., Is a German Limited Liability Company a Corporation?
International Lawyer Vol. 10 No. 2
- STADLER, P., Die Besteuerung der Basisgesellschaften in der Schweiz, Diss. St. Gallen 1970
- STURM, Simon G., Taxation of the Foreign Investor in the United States, 542 Taxes - The Tax Magazine, Aug. 1977

SULLIVAN, Charles H., Alien Land Laws: A Re-Evaluation
36 Temp. L.Q. 15 (1962)

SULLIVAN, Lawrence A., Handbook on Law of Antitrust,
West Publishing, St. Paul, Minn. 1977

SURREY, S. Changes in U.S. Taxation of Business
Abroad: The Possible Alternatives
32 J. of Tax 312 (1970)

TUHR, Andreas, von / PETER, Hans,
Allgemeiner Teil des Schweizerischen
Obligationenrechts, Bd. 1/1, Zürich 1974

VEREINIGTE STAATEN VON AMERIKA:

- S. Rep. No. 1707, 89th Cong., 2d Sess. (1966) in Cong.
& Adm. News 6190, 6198
- Survey of Current Business, Aug. 1978 (Dept. of
Commerce Document)
- Hearings on Foreign Direct Investment in the United
States before the Subcomm. on Foreign Economic Policy
of the House Comm. on Foreign Affairs;
93d Cong. 2d Sess. (Febr. 5, 1974)
- H.R. Rep. No. 2475,
74th Cong., 2d Sess. 9 (1936)
- 10 Weekly Compil. Pres. Doss. 1375 (1974)
- Hearings on Foreign Investment in the United States
Before the Subcomm. on Foreign Economic Policy of
the House Comm. on Foreign Affairs ("Culver Hearings")
93d Cong., 2d Sess. (1974)
- U.S. Dept. of Treasury, Foreign Portfolio Investment
in the United States (1975)
- Dept. of Treasury News Release No. WS-320, May 27, 1975,
Summary of Federal Laws Bearing on Foreign Investment
in the United States
- Hearings on the President's 1961 Tax Recommendations
Before the House Committee on Ways and Means,
87th Cong., 1st Sess. vol. 4 (1961)
- Pub. Law 95-460, 92 Stat. 1263, 95th Congress,
14. Oktober 1978

- Sen. Comm. on Finance, Foreign Investors Tax Act of 1966; S. Rep. No. 1707, 89th Cong., 2d Sess. 23, 1966
- House Ways and Means Committee Report, H.Rep. No. 1450 89th Cong. 2d Sess., 57-61 (1966)
- Bill S. 208, eingereicht vor dem Senat im Januar 1979 durch Senator Wallop
- Bill H.R. 3106, eingereicht im Repräsentantenhaus durch Kongressmitglied Grassky
- Treasury Releases Report on Taxation of Foreign Investment in U.S. Real Estate
Dept. of the Treasury; Max 1979, Chap. 3

WEINTRAUB, Why the United States Welcomes Foreign Investments in: Proceeding of the Conference on Foreign Direct Investment in the United States 8 (1970)

WILLIAMS, Robert L., Permanent Establishments in the United States, 29 Tax Law 277 (1976)

WILLIAMS and Meyers, Oil and Gas Law 1976

WRIGHT, Charles Alan, Law of Federal Courts, 3. Auflage 1976
St. Paul, Minn., West Publishing Co.

ZEITUNGEN

- Wall Street Journal, March 5, 1974
- Wall Street Journal, March 19, 1974
- Wall Street Journal, June 14, 1974
- Financial Times, March 24, 1975
- Financial Times, January 4, 1976
- Neue Zürcher Zeitung, December 29, 1962 (no. 5190)
- Neue Zürcher Zeitung, February 1, 1968
- New York Post, October 23, 1978

GESETZESMATERIALIEN UND KOMMENTARE
=====

	<u>Fussnote</u>
State Tax Handbook 1978 Commerce Clearing House, Chicago, Ill. 60646 (erscheint jährlich)	9
State Tax Reporter (1978) New York CCH; (erscheint jährlich)	13
Mc Kinney's Consolidated Laws of New York Annotated, Real Property Tax Law (Book 49 A)	12
Mc Kinney's Consolidated Laws of New York Annotated, Real Property Law (Book 49) Mineola, New York 1968	140
Federal Tax Course 1978, Prentice Hall, Inc. (PH) Englewood Cliffs, N.J. 07632 Ausgabe für Studenten (erscheint jährlich)	14/1a
Federal Income Taxation (Cases and Materials), Surrey, Warren, Mc Daniel, Ault Mineola, New York, The Foundation Press, Inc. (1972)	14/1b
Federal Tax Reporter, 1978 CCH (erscheint jährlich)	26
Standard Federal Tax Reports (1977) CCH (erscheint jährlich) (1978)	44 334/2
US-Master Tax Guide 1978 CCH (erscheint jährlich)	14/2
Depreciation Guide (1978) CCH (erscheint mehrmals jährlich)	78
Tax Reform Act of 1976, Law and Explanation, CCH, September 1976	373
1978 Tax Legislation, Touche Ross & Co., Washington, Oktober 1978	379

GERICHTSENTSCHEIDUNGEN (Cases)
=====

	<u>Fussnote</u>
Abney v. Campbell	160
Aiken Industries, Inc.	662
Alcorn v. Morgan	142
Ambrose v. Harrison Mut. Ins. Ass'n.	129
American Land Co. v. Zeiss	138
Amodio, Inez de	402/562/584
Associate Machine v. C.I.R.	718
Barkenthien v. People	139
Billings v. United States	159
Bowring v. Bowers	233
Comm. v. Glensaw Glass Co.	17
Commissioner v. Patino	236
Consolidated Premium Iron Ores Ltd.	562
Cook v. Tait	156
Cook v. U.S.A.	315
Dandridge v. Williams	308
Donvoy Ltd. v. United States	620
Eisner v. Macomberg	17
Frothingham v. Mellon	108
Graham v. Richardson	309
Hancock v. Nashville Inv. Co.	116
Heywood v. Fulmer	144
Hunter v. Erickson	307
Isaacs v. Schmuck	127
Johnston v. State Bank	128
Knight v. Indiana Coal Co.	143

	<u>Fussnote</u>
Larsen, Philip G.	447
Lewenhaupt, Jan Casimir	401
Marsman v. Commissioner	235
Mc Cray v. United States	158
Memmert v. Mc Kean	125
Neuman, Edward A. de Vegwar	405/626
Pan Am Petroleum Corp. v. Candelaria	121
Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co.	90
Rabinof v. U.S.	122
Rosenberg v. Commissioner	236
Schwarcz, Adolph	403
SEC v. General Refractories Co.	198
Starke v. Commissioner	88
Stubbs, Overbeck & Ass. Inc. v. USA	105
Terrace v. Thompson	294
United Merchants' Reality and Improvement Co. v. New York Hippodrome	145
United States v. Bennett	159
de Vegvar v. Comm.	626
Walker v. Sherman	112
Weinstein v. Sprecher	116
Wilhelm v. Wilken	134
Willard Helburn, Inc. v. Commissioner	287
Williams Est. v. Comm.	58
Wineberg v. Commissioner	87
Zschernig v. Müller	296
Zuckman, George v. United States	448

ENTSCHEIDUNGEN DES IRS (Rulings)
=====

		<u>Fussnote</u>
Rev. Rul. 56,	C.B. 1953-1, 303	209
Rev. Rul. 56-165,	C.B. 1956-1, 849	588
Rev. Rul. 58-63,	C.B. 1958-1, 624	346/409
Rev. Rul. 59-56,	C.B. 1959-1, 737	588/654
Rev. Rul. 60-129,	C.B. 1960-1, 272	240
Rev. Rul. 64-285,	C.B. 1964-2, 184	239
Rev. Rul. 66-111,	C.B. 1966-1, 46	383
Rev. Rul. 67-321,	C.B. 1967-2, 470	588
Rev. Rul. 68-318,	C.B. 1968-1, 342	33
Rev. Rul. 70-461,	C.B. 1970-1, 149	240
Rev. Rul. 73-254,	C.B. 1973-1, 613	249
Rev. Rul. 73-410,	C.B. 1973-2, 53	383
Rev. Rul. 73-522,	C.B. 1973-2, 226	398/403
Rev. Rul. 74-435,	C.B. 1974-2, 204	33
Rev. Rul. 74-435,	C.B. 1974-2, 278	661
Rev. Rul. 74-331,	C.B. 1974-2, 281	661
Rev. Rul. 75-104,	C.B. 1975-1, 18	288
Rev. Rul. 75-108,	C.B. 1975-1, 69	288
Rev. Rul. 75-109,	C.B. 1975-1, 69	288
Rev. Rul. 75-55,	C.B. 1975-1, 74	383
Rev. Rul. 75-23,	C.B. 1975-1, 290	663
Rev. Rul. 75-62	I.R.B. 1975-8, 22	461
Rev. Rul. 77-214,	C.B. 1977-1, 408	250
Rev. Rul. 78-281,	I.R.B. 1978-30, 9	291

A B K U E R Z U N G E N

=====

A (Auf1.)	Auflage
a.a.O.	an anderem Ort
Abs.	Absatz
Am. Rep.	American Reports
Ann.	Annotated
Ariz.	Arizona
Art.	Article (Artikel)
AS	Amtliche Sammlung der Bundesgesetze und Verordnungen
ASA	Archiv für Schweizerisches Abgabe- recht
Ass'n	Association
BB	Bundesbeschluss
BB1	Bundesblatt
Bd.	Band
bes.	besonders
BGE	Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Schweizerischen Bundesgerichtes
Brit.	British
Bull.	Bulletin
Bull. of Internat.Fisc.Doc.	Bulletin of International Fiscal Documentation
Bus.	Business
bzw.	beziehungsweise
C.	Code
ca.	circa
C.A.	United States Court of Appeals
C.B.	Cumulative Bulletin
CCH	Commerce Clearing House, Chicago, Illinois 60646
CFC	Controlled Foreign Corporation
C.F.R.	Code of Federal Regulations
ch.	chapter
CH	Schweizerische Eidgenossenschaft
Cir	Circuit
Clдо	Colorado
CLS	Class Life System
Co.	Corporation
Comm.	Commissioner
Columbia L. Rev.	Columbia Law Review

Cong.	Congress (of the United States)
Const.	Constitution
Ct.	Court
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DBA BRD-USA	- zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten
DBA CH-USA	- zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten
D.C.	United States District Court
D.C.	District of Columbia
Dep't	Departement
Diss.	Dissertation
Doc.	Documentation
EAA	Export Administration Act
Ed.	Edition
Est.	Estate
ESTG	Einkommenssteuergesetz (BRD)
ESTV	Eidgenössische Steuersammlung
etc.	et cetera
f / ff	folgende
F (2d)	Federal Reporter (second series)
Fed.	Federal
FITA	Foreign Investors Tax Act
F.Supp.	Federal Supplement
Ga	Georgia
GATT	General Agreement on Tariff and Trade
Gen.	General
Harv(ard) L. Rev.	Harvard Law Review
H.R.	House Report
IBP	Institute for Business Planning
id	dasselbe
IET	Interest Equalization Tax
Ill.	Illinois
Inc.	Incorporated
Ind.	Indiana
Ins.	Insurance
Inst.	Institute
Int'l	International
Int'l. L.	International Lawyer
I.R.C.	Internal Revenue Code
I.R.S.	Internal Revenue Service

iur. P.	iuristische Person (Kapitalgesellschaft)
I.T.	International Taxation
J.	Journal
J. Real Est. Tax.	Journal of Real Estate Taxation
Ky	Kentucky
L.	Law
L.Ed.	Lawyers Edition
lit.	litera
L.J.	Law Journal
L. Rev.	Law Review
M (MM)	Tausend / Million
m.a.W.	mit anderen Worten
m.E.	meines Erachtens
Minn.	Minnesota
Miss.	Mississippi
N.	Note
nat. P.	natürliche Person
Neb.	Nebraska
N.H.	New Hampshire
N.J.	New Jersey
No./Nr.	Nummer
N.Y.	New York
N.Y.U.	New York University
N.Y.U. Inst. on Fed. Tax	New York University Institute on Federal Taxation
N.Y.U. Tax Inst.	New York University Tax Institute
Oct.	October
OECD	Organisation for Economic Coope- ration and Development
Okla.	Oklahoma
OPEC	Organisation of Oil Producing and Exporting Countries
OR	Schweizerisches Obligationenrecht
Pa/Pe	Pennsylvania
PH	Prentice Hall, Inc.
PLI	Practising Law Institute (New York)
Prop.	Property
pt.	part
pts.	parts
Pub. L.	Public Law

RDAF	Revenue de droit administratif et de droit fiscal
Reg.	Regulation
Rep.	Reporter
- S.(2d)	- Southern Reporter (second edition)
- S.E.	- South Eastern Reporter
- P.	- Pacific Reporter
- N.	- Northern Reporter
- N.E.	- North Eastern Reporter
- N.W.	- North Western Reporter
rev.	revised
Rev. Proc.	Revised Procedure
Rev. Rul.	Revised Ruling
Rev. Stat. Ann.	Revised Statute Annotated
S.	Seite
S.C.	United States Supreme Court
Sec.	Section
S.E.C.	Security and Exchange Commission
Sess.	Session
Stat.	Statute
Subcomm./Comm.	Subcommittee
Surr. Ct.	Surrogate Court
T. (2d)	Tax Court (neuere Auflage)
Tax.	Taxation
T.C.	United States Tax Court
T.D.	Treasury Decisions
Temple L.Q.	Temple Law Quarterly Review
Treas. Reg.	Treasury Regulations
U.	University
u.a.	unter anderen
u.a.m.	und andere(s) mehr
U.S.A. / U.S.	Vereinigte Staaten von Amerika
U.S. / S.Ct.	United States Supreme Court
U.S.C.	United States Code
u.s.w.	und so weiter
v.	contra
Vand. J. Trans. L.	Vanderbilt Journal of Trans- national Law
vgl.	vergleiche
Vol.	Volume
Wend.	Wendell
Wis.	Wisconsin
WStB	Bundesratsbeschluss vom 9. Dezember 1940 über die Erlassung einer Wehr- steuer
z.B.	zum Beispiel
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch
Zif.	Ziffer

V o r w o r t

Wachsende Bedeutung und Aktualität des Themas infolge Zunahme von Investitionen aus dem Ausland und besonders aus der Schweiz.

Die Möglichkeit und die Beweggründe zur Anlage von Kapitalien für Ausländer in den Vereinigten Staaten bestehen schon seit langer Zeit. Dieses ausländische Interesse an Investitionen in den USA ist ganz besonders dem sicheren und stabilen politischen Klima zuzuschreiben und wird von den Vereinigten Staaten bewusst gefördert.¹⁾ Ein weiterer Vorteil bildet der Umstand, dass die Vereinigten Staaten - abgesehen von minimalen Eintragungsvorschriften (je US-Dollars 5'000.--) - weder Beschränkungen auf der Einführung von ausländischem Kapital, auf der Rückführung von ausländischem Kapital und Gewinnen, noch auf der Konvertibilität ihrer Währung kennen.

Erfahrungsgemäss gilt die Investition in Grundbesitz als eine der sichersten und begehrtesten Anlagen. Ausländer haben schon in der Kolonialzeit damit begonnen, ihr Geld in amerikanischem Grundbesitz anzulegen. In der zweiten Hälfte des neunzehnten Jahrhunderts haben die Eisenbahngesellschaften überschüssiges Land an Ausländer verkauft oder verschenkt, um diese damit zum Erwerb von Wertschriften zu verlocken. Zu Beginn des zwanzigsten Jahrhunderts haben die Ja-

1) So zitiert der Report des Finanzkomitees des Senates beispielsweise als die beiden grundlegenden Ziele des neuen Gesetzes für ausländische Investoren in den Vereinigten Staaten (Foreign Investors Tax Art. 1966):

"Verbesserung der steuerlichen Gleichbehandlung von Ausländern und ausländischen Gesellschaften und innerhalb des durch dieses erste Ziel gesteckten Rahmens Vermehrung der Anreize zur Investition durch die oben genannten Personen und Gesellschaften."

S. Rep. No. 1707, 89th Cong., 2d Sess. (1966) in Cong. & Adm. News 6190, 6198.

paner riesige Grundbesitze in Kalifornien gekauft ²⁾. Diese schon früh einsetzende Investitionswelle von Ausländern in amerikanischen Grundbesitz wurde dann jedoch bald dadurch gestoppt, dass verschiedene Staaten Gesetze erliessen, welche den Grundbesitz durch Ausländer beschränken wollten. Diese Gesetze sind in der Zwischenzeit wieder mehr und mehr aufgehoben worden und bestehen im grossen ganzen nur noch auf dem Landwirtschaftssektor ³⁾ von einigen US-Bundesstaaten.

In den letzten Jahren hat das Interesse der Ausländer an Kapitalanlagen in den Vereinigten Staaten wieder sehr stark zugenommen ⁴⁾. Einen Teil dieses rapiden Zuwachses bilden die Investitionen auf dem Grundbesitzsektor. Offizielle Ziffern auf diesem Gebiet fehlen jedoch schon deswegen, weil es zuweilen unmöglich ist, bei Grundstücksübertragungen die wirklichen Erwerber festzustellen. Die darüber bestehenden inoffiziellen Schätzungen vermitteln übereinstimmend den Eindruck, dass der Hauptanteil dieser Investitionen von den Nationen wie Westdeutschland (BRD), Japan, Grossbritannien, den OPEC-Ländern und in geringerem Umfang von Frankreich, Italien und der Schweiz getragen wird. Jede Art von Grundeigentum ist als Kapitalanlage geeignet, und die Nachfrage geht von ungenutzt brach liegendem Land über Agrarland, Waldgebiete, Einkaufszentren, Geschäftshäuser, Hotels und Freizeitanlagen bis zu Grundstücken mit

2) 8 U.S. Department of Commerce
"Foreign Direct Investment in The United States"
(April 1976)

3) siehe unten § 13
(Beschränkungen von ausländischen Investitionen in
amerikanischem Grundeigentum)

4) Im Jahre 1976 betrug die Gesamtsumme von ausländischen
Investitionen in den USA 30 Billionen und 770 Millionen.
Im Jahre 1977 ist diese Zahl auf 34 Billionen und 71 Mil-
lionen gestiegen, was eine Zuwachsrate von rund 10% be-
deutet.
Survey of Current Business, Seite 40, Aug. 1978
(Dept. of Commerce Document)

Öel- und anderen Rohstoffvorkommen 5).

Die Gründe für diese steigende Nachfrage von Ausländern nach Investitionsmöglichkeiten in amerikanisches Grundeigentum liegen zweifellos einmal in dem freundlichen Investitionsklima und in dem vielfältigen und preisgünstigen Angebot des amerikanischen Grundstückmarktes; weiter sind sie unter anderem in der merklichen Verunsicherung vieler Ausländer zu suchen, die in den politischen Verhältnissen zu Hause wurzelt. Ganz besonders aus schweizerischer Sicht wäre an dieser Stelle die Verbilligung bzw. Schwäche des Dollars gegenüber der eigenen Währung als wichtiges Motiv zu nennen. Für Kapitalanleger aus der Schweiz liegt der Ansporn wohl nicht so sehr unter dem Eindruck einer zunehmenden politischen Verunsicherung als vielmehr in der Ueberlegung, ihr Kapital zu verstreuen und somit ihr Risiko zu mindern.

In den folgenden Ausführungen soll nur von den steuerrechtlichen Aspekten dieser ausländischen Investitionen die Rede sein. Wie in der vorliegenden Arbeit genau beschrieben werden wird, kann eine ausländische Investition in US-Grundeigentum folgende bemerkenswerte steuerliche Vorteile und Vergünstigungen zeitigen:

- Minimale Steuerbelastung auf Einkommen von Grundeigentum in den USA,
- minimale Steuerbelastung auf Gewinn aus dem Verkauf von Grundeigentum in den USA,
- minimale Steuerbelastung in dem Land, in welchem eine Gesellschaft oder andere Rechtsform zum Zwecke des Grundstückserwerbes in den USA organisiert worden ist.

5) Joseph R. Bagby
Real Estate Financing Desk Book
Institute for Business Planning (IBP)
IBP-Plaza, Englewood Cliffs, N.J. 07632
1977 (2. Auflage)

1. K A P I T E L

Grundzüge des amerikanischen Steuerrechtes

(wirksam ab 1. Januar 1979)

§ 1. Die gesetzliche Regelung

=====

I. Vorbemerkung

Wie schon aus dem Titel dieses ersten Kapitels hervorgeht, soll die folgende Beschreibung des amerikanischen Steuerrechts nur einen allgemeinen Ueberblick geben und erhebt in keiner Weise den Anspruch auf Vollständigkeit. Infolge des riesigen Umfangs und der Komplexheit der zu behandelnden Materie wurde dieser Teil bewusst sehr abstrakt gehalten und soll dem Leser lediglich die wichtigsten steuerrechtlichen Grundsätze vor Augen führen und ihm als Hilfsmittel und Vorbereitung auf die spätere, eingehende Auseinandersetzung mit der US-Besteuerung von ausländischem, in den Vereinigten Staaten gelegenem Grundeigentum dienen. Es wurde deshalb in diesem allgemeinen Teil auch absichtlich auf Verweisungen auf Gesetzesbestimmungen verzichtet; für umfassendere Darstellungen des allgemeinen amerikanischen Steuerrechts muss an dieser Stelle auf das Literaturverzeichnis verwiesen werden ⁶⁾.

6) Für eine ausführlichere Darstellung des allgemeinen amerikanischen Steuerrechts in deutscher Sprache kann auf folgende Publikationen verwiesen werden:
Ernst K. Briner, Internationales Steuer-Lexikon, Band 5, Vereinigte Staaten von Amerika, Verlag Organisator AG, Zürich 1978;
im folgenden zitiert als "Briner"

II. Die wichtigsten Steuerarten

A. Bundessteuer

=====

Die hauptsächliche auf Bundesebene erhobene Steuer bildet die Bundeseinkommenssteuer (federal income tax). Dieser Oberbegriff schliesst zugleich auch die Kapitalgewinnsteuer - oder auch Veräusserungsgewinnsteuer genannt - (federal capital gain tax) zur Besteuerung langfristiger Gewinne mit ein.

Die sonstigen bundeseinheitlichen Steuern sind die Erbschaftssteuer ⁷⁾, Schenkungssteuer ⁸⁾ und die Verbrauchssteuer (Excise tax), die auf bestimmte Güter und Dienstleistungen erhoben werden.

B. Bundesstaatliche Steuern

=====

Steuern, die auf einzelstaatlicher Ebene erhoben werden, werden als Staatssteuer (state tax) bezeichnet. Art und Umfang dieser Steuer variieren; einige der wichtigeren und gebräuchlicheren sollen hier beschrieben werden.

-
- 7) Die Erbschaftssteuer ist progressiv und verschiedene Unkosten können abgezogen werden. Die Höhe der Freistellung wird jedes Jahr angepasst und beträgt für 1978 134'000 \$ (für 1979: 147'333, für 1980: 161'563 \$). Diese Summe wird auf die Erbschaft angerechnet. Die Minimalsteuer beträgt 18% auf 10'000 \$ und steigt bis zu 70% auf dem Teil, der über 5 Millionen \$ liegt. Sie wird auch von den einzelnen Bundesstaaten erhoben (Ausnahme: Nevada).
- 8) Schenkungssteuern sind gleich hoch wie die Erbschaftssteuern. Bis zu 3'000 \$ im Jahr pro Schenkungsempfänger sind steuerfrei. Ein grosser Teil der Bundesstaaten erhebt diese Steuer ebenfalls.

Die wichtigste Steuer ist die staatliche Einkommenssteuer, die von der Mehrzahl der Staaten erhoben wird ⁹⁾. Grundsätzlich können zwei Arten von Staatseinkommenssteuern unterschieden werden: Die sogenannte "direkte" (personal corporate income tax) und die "indirekte" Einkommenssteuer (franchise tax), wobei letztere jedoch nur auf Unternehmen und nicht auf Privatpersonen angewendet wird. Beide Steuertypen richten sich nach dem jeweils vom einzelnen Steuerzahler im betreffenden Bundesstaat erzielten Jahresnettoeinkommen und werden entweder in einem Prozentsatz dieses Einkommens oder der geschuldeten Bundeseinkommenssteuer ausgedrückt. Bestimmte Bundesstaaten erheben beide Steuern (z.B. Kalifornien: 9% des in Kalifornien abgewickelten Nettoumsatzes und 9% des daraus geförderten Nettoeinkommens), während sich andere auf die eine oder andere Besteuerung beschränken (z.B. New York kennt nur die franchise tax, Alaska nur die corporate income tax) oder überhaupt keine Einkommenssteuer erheben (Fussnote 9). Trotzdem die Methoden zur Ermittlung des jeweiligen Steuersatzes im wesentlichen übereinstimmen, unterscheiden sich die beiden Techniken haupt-

-
- 9) State Tax Handbook, S. 651 ff)
Commerce Clearing House (CCH), Chicago, Illinois 60646
(wird jährlich erneuert)

Folgende amerikanischen Bundesstaaten erheben keine staatliche Einkommenssteuer (siehe dazu auch Briner, S. 60/61, Uebersichtstabellen):

für nat. Personen:

- | | |
|----------------|--|
| - Florida | - Washington |
| - Nevada | - Wyoming |
| - South Dakota | - Connecticut |
| - Texas | (nur auf Dividendenzahlungen
und Kapitalgewinnen) |

für jur. Personen:

- | | |
|----------------|--------------|
| - Nevada | - Washington |
| - South Dakota | - Wyoming |
| - Texas | |

sächlich in den Folgen einer Unterlassung der Begleichung der fälligen jährlichen Steuerschuld; bei der direkten Einkommenssteuer ist Nichtzahlung oder verspätete Zahlung mit einer Busse in Form von Gebühren und Zinsausgleich verbunden, bei der indirekten Steuer kann zusätzlich noch die Genehmigung zur wirtschaftlichen Tätigkeit im betreffenden Einzelstaat widerrufen werden. Im folgenden werden gemäss der U.S.-Terminologie beide Steuern als "Einkommenssteuern" (income tax) bezeichnet. Bei der Berechnung der staatlichen Einkommenssteuern wird üblicherweise von dem Einkommen ausgegangen, das auch der Berechnung der Bundeseinkommenssteuer zugrunde liegt.

Verschiedenheiten ergeben sich lediglich in bezug auf bestimmte Steuerabzugsmöglichkeiten, welche teils nur auf Bundes- und teils nur auf Staatsebene anerkannt werden können. Bei der Ermittlung des bundessteuerlichen Einkommens kann die zu zahlende Staatseinkommenssteuer abgezogen werden ¹⁰⁾, muss jedoch bei der Berechnung des steuerpflichtigen staatlichen Einkommens wieder hinzugezählt werden, damit nicht Staatssteuer von Staatssteuer abgesetzt wird. Mehrere Bundesstaaten erlauben auch umgekehrt, dass die Bundessteuer bei der Berechnung der fälligen Staatssteuer abgezogen wird. Der Steuerfuss schwankt von Staat zu Staat beträchtlich und beträgt zwischen 5% und 15 %, entweder in der Form eines festen Prozentsatzes vom steuerpflichtigen Einkommen oder in progressiver Staffelung. Hat eine natürliche Person oder eine Gesellschaft Einkommen aus verschiedenen Bundesstaaten, so nehmen die betroffenen staatlichen Steuergesetze darauf Rücksicht und teilen dieses Einkommen nach einem bestimmten Schlüssel den einzelnen Staaten zu. Dieses Vorgehen kann sehr gut verglichen wer-

10) Näheres siehe unten unter Feststellung des steuerpflichtigen Einkommens: § 1, III, B

den mit den in der Schweiz bekannten Massnahmen und Regelungen zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung. Ein kompliziertes rechnerisches Verfahren wird auch angewandt zur Verteilung des Gewinnes eines interstaatlichen Unternehmens¹¹⁾ auf die betroffenen Einzelstaaten.

Von den übrigen staatlichen Steuern hat die sogenannte Geschäftssteuer (franchise tax on capital) noch eine gewisse, untergeordnete Bedeutung; die Mehrheit der Staaten besteuern damit das Privileg, innerhalb ihrer Grenzen ein Gewerbe auszuüben. Berechnungsgrundlage ist meist das in der Bilanz ausgewiesene Eigenkapital, und der Steuersatz bewegt sich in einer Grössenordnung von ca. 1% bis 3% des anteilig auf die jeweiligen Bundesstaaten angelegten Kapitals. Die Geschäftssteuer wird zusammen mit der Einkommenssteuer oder getrennt erhoben.

Daneben werden häufig einmalige oder laufende Gebühren oder gebührenähnliche Steuern erhoben, die jedoch nach der Art, Höhe und Bemessungsgrundlage gewaltige Unterschiede aufweisen. Als Beispiel können hier die Gebühren für den Eintrag ins Handelsregister, Antragsgebühren, Zugangsgebühren oder jährliche Registrationsgebühren angeführt werden (corporate-organisation and qualification fees).

C. Gemeindesteuern =====

Die Grundregel für die Gemeindesteuern (local taxes) lautet, dass gleiche steuerliche Tatbestände nicht nebeneinander von einer Gemeinde und dem betreffenden Bundesstaat besteuert werden dürfen. Der Zweck dieser Grundregel liegt offensichtlich in der Vermeidung einer potentiellen Doppelbesteuerung; die Steuerhoheit der Gemeinde soll sich grundsätzlich auf jene Subjekte und Sachwerte beschränken, die im betreffenden, übergeordneten Einzelstaat vom staatlichen Fis-

11) siehe Briner, auf Seiten 63/64

kus noch nicht angetastet worden sind. Als Gemeinde gelten in den USA eine Stadt (city oder town), ein Verwaltungsbezirk oder auch ein Schulbezirk (county, school district).

Obiger Grundsatz wird leider nur allzu oft durchbrochen; überdies bildet der Umstand, dass diese Steuern von Gemeinde zu Gemeinde in Art und Höhe verschieden sind, eine weitere Schwierigkeit. Es soll deshalb nur auf die wichtigste Gemeindesteuer, die Vermögenssteuer (property tax) näher eingegangen werden. Sie nimmt formal eine Mittelstellung ein zwischen der einzelstaatlichen und der Gemeindesteuer. Der gesetzliche Rahmen wird vom Bundesstaat gesteckt, während Verwaltung und Erhebung innerhalb dieses Rahmens den Gemeinden überlassen bleiben. Es gibt auch Bundesstaaten, die diese Vermögenssteuer direkt erheben. Drei Arten von Vermögen unterliegen im allgemeinen dieser Besteuerung: Immaterielles Vermögen (z.B. Erfindungen, Urheberrecht), bewegliches Vermögen und das für diese Arbeit besonders interessante Vermögen in Form von Grundstücken oder Gebäuden (real property).

Diese Grundeigentumssteuer (real property tax) bestimmt sich nach dem Wert des Grundbesitzes, welcher im allgemeinen durch einen Angestellten der lokalen Steuerbehörde bestimmt wird und bestehen bleibt, bis eine generelle oder periodische Neubewertung erfolgt ¹²⁾. Zur Bewertung gibt es verschiedene Methoden; das Ziel dieser Einschätzung ist die Ermittlung des Betrages, den der Verkauf des Grundbesitzes unter normalen Umständen erreichen würde (assessed valuation): Die einfachste Art ist die sogenannte Marktwertmethode, wonach der Wert bestimmt wird durch einen Vergleich mit Verkaufspreisen, die in der Gemeinde in letzter Zeit für ähnliche Grundstücke und Gebäude erzielt worden sind. Eine andere Vorgehensweise ist die Kostenmethode; sie besteht darin, dass der Gebäudewert ermit-

12) Die Besteuerung des Grundbesitzes wird am Beispiel von New York erklärt: Mc Kinney's Consolidated Laws of New York Annotated, Real Property Tax Law (Book 49 A), besonders Section 306.

telt wird aus der Differenz von Wiederherstellungs- oder Wiederbeschaffungskosten und Abschreibungen unter Berücksichtigung von Verbesserungen, physischem Verfall und Alter. Das Grundstück wird hier zum Marktwert angesetzt. Im weiteren kann auch die Einkommensmethode angewendet werden; danach wird der Wert von Grundstücken und Gebäuden nach dem effektiv daraus erzielten Gewinn berechnet. Vom erzielten Gewinn wird dann auf den Wert des Grundstückes und der Gebäude geschlossen. Jede dieser Methoden hat ihre Nachteile, wenn sie auf bestimmte Arten von Grundstücksvermögen angewandt wird. Im allgemeinen dient die Marktwertmethode für privaten Besitz, die Kostenmethode bei industriellem Vermögen und die Einkommensmethode für Bürogebäude und ähnliches. Die Höhe des Steuersatzes auf dem errechneten Vermögenswert richtet sich - innerhalb der durch die Verfassung des betreffenden Bundesstaates vorgeschriebenen Grenzen - wie bei anderen Gemeindesteuern grundsätzlich nach den Erfordernissen des Gemeindehaushaltes und ist auch innerhalb des gleichen Staates von Gemeinde zu Gemeinde sehr unterschiedlich ¹³⁾.

13) Die Verfassung des Bundesstaates New York sieht vor, dass die oberste Grenze der Besteuerung von Grundbesitz 2,5% beträgt (Sec. 10 f) Art. VIII).

Die Stadt New York erhebt gegenwärtig eine Steuer von 87,5 \$ auf je 1'000 \$ des geschätzten Wertes des Grundvermögens; mit anderen Worten liegt der Steuersatz auf 0,875%.

CCH State Tax Reporter, New York, Band 2, Seite 7015, § 71001

III. Die Grundprinzipien des amerikanischen Bundeseinkommens- steuerrechtes ¹⁴⁾

A. Steuergrundlage

=====

Die progressiven Steuersätze (14-70%) für Einzelpersonen ¹⁵⁾ und jene für juristische Personen ¹⁶⁾ werden auf das steuerpflichtige Einkommen angewendet.

B. Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens

=====

1) Definition des Bruttoeinkommens

Das Bruttoeinkommen umfasst grundsätzlich jegliche

-
- 14) Folgende grundlegenden amerikanischen Publikationen wurden für die Verfassung dieses Kapitels verwendet:
- 1) a) Federal Tax Course 1978, Prentice Hall, Inc. (PH)
Englewood Cliffs, New Jersey, N.J. 07632
b) Federal Income Taxation (Cases and Materials),
Mineola, New York, The Foundation Press, Inc. (1972)
 - 2) US-Master Tax Guide 1978, Commerce Clearing House, Inc.
(CCH) Chicago, Illinois 60646
 - 3) Bittker and Eustice, Federal Income Taxation of Corporations and Shareholders,
Federal Tax Press, Branford, Conn. 1979/4.Aufl.
 - 4) John F. Chommie, The Laws of Federal Income Taxation,
West Publishing Co., St. Paul, Minnesota, 1968,
 - 5) Ralph S. Rice, Problems and Materials in Federal Income Taxation, West Publishing Co., St. Paul, Minnesota, 1967.
- 15) Die genaue Progression für den einzelnen Steuerzahler variiert je nach seinem Zivilstand (filing status; Verschiedene Steuersätze für Ledige, Verheiratete und Haushaltvorstände mit abhängigen Personen). Sie wird anhand von Tabellen (tax tables) ermittelt, welche jedes Jahr von den Steuerbehörden veröffentlicht werden.
Siehe auch Fussnote 30 und dazugehörender Text.
- 16) Siehe unten, § 1, III, B, 5

Einnahmen, aus welcher Quelle sie auch immer stammen¹⁷⁾.

Eingeschlossen in dieser Summe sind mit anderen Worten alle Arten von Einkommen, welche vom Gesetz nicht ausdrücklich von der Besteuerung ausgenommen sind. Folgende hauptsächlichsten Kategorien sind namentlich eingeschlossen:

- Entgelte für Dienstleistungen (earned income)
In diese Kategorie fallen insbesondere Honorare, Provisionen, Umsatz aus Lieferungen (unter Berücksichtigung der Ankaufskosten), Pensionen und Annuitäten. Diese Entschädigungen werden auch als Einkommen betrachtet, wenn sie in anderer Form als Bargeld erfolgt sind,
- Dividenden,
- Zinseinnahmen,
- Mieteinnahmen,
- Brutto-Geschäftserträge,
- Unterstützungsbeiträge,
- Gewinne (oder Verluste) aus dem Verkauf von Kapitalvermögen, worunter natürlich besonders die Gewinne aus Tätigkeiten mit Liegenschaften zu nennen sind¹⁸⁾.

2) Korrektur des erfassten Brutto-Einkommens

Die Korrektur (adjustment) erfasst alle jene Vermögenszugänge, die aus irgend einem Grunde von der Besteuerung ausgenommen sind.

17) Comm. v. Glensaw Co., 348 US 426,
Eisner v. Macomber, 252 US 189.

Es muss sich um einen austauschbaren Vermögenszugang oder Gewinn handeln, der aus dem Kapital hervorgegangen ist; es handelt sich also nicht um einen Ertrag, der dem Kapital lediglich angewachsen ist oder nur durch eine Wertsteigerung einer Kapitalanlage gebildet worden ist.

18) siehe unten § 1, III, C

Es ist zu unterscheiden zwischen diesen Ausnahmen (exclusions) und den gesetzlich vorgesehenen Abzügen (deductions) ¹⁹⁾. Unter einer Ausnahme ist eine Einkommensart zu verstehen, welche nicht zum Brutto-Einkommen gehört, weil sie entweder gemäss der US-Bundesverfassung nicht steuerbar ist, nicht unter die amerikanische Definition von "Einkommen" fällt oder ausdrücklich ganz oder teilweise durch eine Gesetzesbestimmung von der Steuerpflicht befreit worden ist.

Die wichtigsten Ausnahmen von der Besteuerung sind:

- Zinsen aus öffentlichen Anleihen und Schuldverschreibungen (government obligation),
- Versicherungsleistungen.
Hier sind vor allem die Lebensversicherungen und Sozialbeiträge (social security) zu nennen,
- Entschädigungen für Arbeitsunfähigkeit und Invalidität,
- Empfang von Schenkungen und testamentarischen Zuwendungen,
- Stipendien und ähnliche Unterstützungen,
- Annuitäten (annuities).

3) Abzüge

Die Definition des steuerbaren Einkommens im weiten Sinne lautet: Bruttoeinkommen abzüglich der gesetzlich vorgesehenen Steuer-Absetzungen (deductions).

3) 1) Abzugsfähige Beträge im Allgemeinen

Die auf dem Gebiete der Steuerabzüge herrschenden Grundsätze finden für alle Steuerzahler, unabhängig davon, ob es sich um natürliche oder juristische Personen handelt, in gleichem Masse Anwendung. Generell gibt es drei Arten von abzugsfähigen Posten:

19) siehe unten § 1, II, 3

- Ausgaben und Kosten, die mit der gewinnbringenden Tätigkeit entstanden sind,
- die mit der wirtschaftlichen Tätigkeit verbundenen bzw. erlittenen Verluste,
- Wertverminderungen des Vermögens ²⁰⁾.

Es ist in diesem Zusammenhang noch darauf hinzuweisen, dass gewisse Beträge nur dann als abzugsfähig anerkannt werden können, wenn sie entweder mit einer wirtschaftlichen Tätigkeit, einer Ausübung des Berufes oder aber mit einer "nichtprofessionellen Handlung" zusammenhängen (nonbusiness activity related). So kann ein Steuerzahler beispielsweise die Kosten von seinem Bruttoeinkommen abziehen, die ihm aus dem Unterhalt eines Lastwagens für den Geschäftsbetrieb entstanden sind; auf der anderen Seite sind die gleichen Abzüge nicht erlaubt, wenn ein Personenwagen zu privaten und persönlichen Zwecken benützt wird. Andere Beträge wiederum sind abzugsfähig, gleichgültig, ob sie mit einer Geschäftstätigkeit oder nicht professioneller Tätigkeit verbunden sind; so sind zum Beispiel Steuern am Grundeigentum immer abzugsfähig, und es spielt keine Rolle, ob dieses Grundeigentum seinen privaten oder wirtschaftlichen Zwecken dient.

3) 2) Abzugsfähige Kosten für juristische Personen

Die Abzüge zur Erreichung des steuerbaren Einkommens von Gesellschaften können in zwei Hauptgruppen aufgespalten werden:

- a) Kosten, die mit der Entstehung von Einkommen verbunden sind und im Rahmen des normalen Betriebsgeschehens notwendigerweise anfallen; die Höhe dieser Abzüge wird gemäss den geltenden ökonomischen und buchhalterischen

20) siehe unten § 1, III, G

Grundregeln für das betreffende Steuerjahr festgelegt. Die hauptsächlichsten erlaubten Abzüge sind Löhne und Gehälter, Reparaturkosten, Mietausgaben, Rückstellungen für zweifelhafte Forderungen, Staats- und lokale Steuern, Zinsen, Abschreibungen ²¹⁾, Werbungskosten und schliesslich auch Vermögensminderungen, die durch die Veräusserung bestimmter Kapitalanlagen entstanden sind ²²⁾.

- b) In die zweite Kategorie fallen die speziellen oder detaillierten Abzüge. Sie erlauben dem Steuerzahler, in einem bestimmten Steuerjahr eine grössere Summe vom Bruttoeinkommen herauszunehmen, als unter den generellen Abzugsregeln eigentlich vorgesehen ist. Die Höhe des gesamten Abzuges wird jedoch dadurch nicht verändert, sondern nur der Zeitpunkt von dessen Vornahme; generell kann der gesamte Aufwand im Entstehungsjahr abgezogen werden; ausnahmsweise müssen die Kosten über eine bestimmte, willkürlich gewählte Periode amortisiert werden. Eine fünfjährige Frist ist zum Beispiel vorgeschrieben für den Abzug der Gründungskosten einer Gesellschaft.
- c) Eine bestimmte Gruppe von Ausgaben kann nicht abgezogen werden ²³⁾. Dabei handelt es sich um Ausgaben, die die Vermutung erwecken, dass es sich dabei in Wirklichkeit um versteckte Dividendenausschüttungen handelt; darunter fallen z.B. übermässige Lohnzahlungen und Schenkungen oder normalerweise Prämien von Lebensversicherungen für Angestellte, deren Begünstigte jedoch laut Police die Gesellschaft selber ist. Weitere nicht abzugsfähige Leistungen sind Zahlungen zum Zwecke der Aufbringung von nicht steuerbarem Einkommen. Im übrigen gibt es noch seltene Fälle, wo ein

21) siehe unten § 1, III, G,

22) siehe unten § 1, III, C

23) siehe unten § 1, III, G, 2)

Abzug aus nicht steuerpolitischer Ueberlegung untersagt wird, wie beispielsweise die Beschränkung des Abzuges von Spenden an wohltätige Vereinigungen auf 5% des steuerbaren Einkommens, oder Unmöglichkeit der Absetzung von Auslagen zur Zerstörung von gewissen historischen Denkmälern.

- d) Eine wichtige Bestimmung des US-Steuerrechtes betrifft die Behandlung von Verlusten aus der Unternehmenstätigkeit ²⁴⁾. Die Verluste in einem bestimmten Jahr können gegen Gewinne der vorausgegangenen drei Jahre (carry back) und der nachfolgenden sieben Jahre (carry forward) aufgerechnet werden. Die Anrechnung erfolgt dadurch, dass mit dem frühest möglichen Jahr begonnen wird.

3) 3) Abzugsfähige Auslagen für natürliche Personen

Auch die Abzüge für Einzelpersonen können ebenfalls in zwei Kategorien eingeteilt werden: Die abzugsfähigen Geschäftskosten und die abzugsfähigen persönlichen Kosten.

- a) Bei den vom Bruttoeinkommen abziehbaren Geschäftskosten handelt es sich grundsätzlich um die gleichen wie bei den oben aufgezählten Abzügen für Gesellschaften ²⁵⁾.

Zusätzlich zu den im Rahmen einer Geschäftstätigkeit notwendigerweise anfallenden Ausgaben kann eine natürliche Person unter anderem noch jene Kosten abziehen, die übli-

24) Ein Verlust (net operating loss) in diesem Sinne entsteht dadurch, dass die Summe der erlaubten Abzüge eines Unternehmens für ein Steuerjahr grösser ist als das Brutto-Einkommen.

Auf den 1. Januar 1980 treten auf dem Gebiete von Gesellschaftsumstrukturierungen (reorganisations) diesbezüglich erhebliche Beschränkungen in Kraft.

U.S. Master Tax Guide 1979; Supplement; CCH Paragraph 933

25) siehe oben § 1, III, B, 3) 2) a)

cherweise mit der Produzierung oder Einziehung von Einkommen anfallen und mit der Bewahrung, Erhaltung und Ueberwachung von Einkommen produzierendem Vermögen verbunden sind.

Diese Abzüge werden auch "Abzüge zur Erlangung des korrigierten Bruttoeinkommens" (deductions toward adjusted gross income) genannt.

- b) Unter die zweite Art von Abzügen fallen vor allem die Aufwendungen für den persönlichen Bedarf, wie Spital- und Heilungskosten, Spenden für wohltätige Zwecke, persönliche Zinsen und Steuern, Verluste, hervorgerufen durch Unglücksfälle, und bestimmte Zahlungen für politische Zwecke. Es sind grundsätzlich alles Abzüge für Kosten, die keinen Einfluss auf die Einkommensvermehrung haben. Die Abzüge in dieser Kategorie nennt man zur Unterscheidung von den erstgenannten auch "Abzüge vom korrigierten Brutto-Einkommen" (deductions from adjusted gross income). Zur Handhabung dieser Art von Abzügen hat der Steuerzahler die Wahl zwischen einem generellen Abzug (general deduction oder standard deduction) in einer gesetzlich festgesetzten Höhe ²⁶⁾ oder einer detaillierten Angabe der erlaubten Abzüge (itemized deduction). Ist die festgestellte Summe der detaillierten und erlaubten Abzüge grösser als der generelle Abzug (excess itemized deduction), so wird dieser darüber hinausgehende Betrag ebenfalls noch vom Brutto-Einkommen subtrahiert.

26) für Unverheiratete 2'300 \$
für Verheiratete 1'700 \$ (zusammen 3'400 \$)

Die Höhe dieses Betrages ist jedoch einer ständigen Anpassung unterworfen; für die bis 1977 gültigen Sätze vgl. Commerce Clearing House, Inc.

Federal Tax Reporter, Bd. 1, 1978, Sec. 141, Seite 15, 005, § 1204

- c) Speziell geregelt ist die Behandlung von gemischt geschäftlich-privaten Ausgaben; das heisst Auslagen, die sowohl aus privatem wie auch aus geschäftlichem Anlass entstanden sind. In diesem Fall legt das Gesetz willkürliche Grenzen zur Bestimmung der Grösse der Abzüge bzw. der Geschäftsbezogenheit der Ausgaben fest, da grundsätzlich rein private Kosten nicht abziehbar sein sollten.
- d) Zur Bestimmung der nicht abziehbaren Ausgaben gelten ähnliche Regeln wie bei den Gesellschaften ²⁷⁾. Zusätzlich ist es den natürlichen Personen jedoch noch verboten, Aufwendungen für die Familie, den Haushalt oder für den privaten Bedarf abzuziehen, mit Ausnahme der im Gesetz ausdrücklich definierten Auslagen ²⁸⁾. So gibt es beispielsweise Beschränkungen in der Höhe der Abzüge von Auslagen und Zinszahlungen, die aus Rechtsgeschäften mit verwandten Steuerzahlern wie Familienmitgliedern resultieren, oder wenn ein Vermögenserwerb nur zum Zwecke der Steuerumgehung stattgefunden hat.

4) Steuerabsetzungen

Für natürliche Steuerzahler können folgende Absetzungen (personal exemption) von je 1'000 \$ vom steuerpflichtigen Einkommen automatisch vorgenommen werden:

Für den Steuerzahler persönlich und zusätzlich je eine für Blindheit, Alter von mindestens 65 und höher, für jeden Abhängigen ²⁹⁾, Ehepartner, Ehepaar über 65 Jahre, Blindheit

27) siehe oben § 1, III, B 3) 2) c)

28) siehe oben § 1, III, B 3) 3) b)

29) Folgende fünf Anforderungen müssen erfüllt sein, damit eine Person als Abhängiger (dependant) betrachtet werden kann:

- Unterstützungsanspruch
- Verwandtschaft oder mindestens Haushaltsmitglied
- Einkommen von weniger als 750 \$
- Unverheiratet
- Amerikanische Staatsangehörigkeit oder Wohnsitz

des Ehepartners.

Juristische Personen beanspruchen eine generelle Steuerabsetzung (general exemption) in der Höhe von 25'000 Dollars.

5) Ermittlung und Anwendung der herrschenden US-Einkommens-
Steuersätze auf das steuerbare Einkommen.

Nachdem alle diese Absetzungen in Abzug gebracht worden sind, ist die Summe des steuerbaren Einkommens ermittelt; anhand dieser Zahl kann die Höhe der für das betreffende Steuerjahr fälligen Einkommenssteuer auf den jährlich neu erscheinenden Steuertabellen ³⁰⁾ festgestellt werden.

Für Einzelpersonen schwanken die geltenden Steuersätze heute zwischen 14 % und 70 % des steuerpflichtigen Jahreseinkommens. Je nach Zivilstand des natürlichen Steuerzahlers sind verschiedene Tabellen und Steuersätze anwendbar; so bezahlen alleinstehende Personen (single persons) im Durchschnitt ungefähr 20 % mehr Steuern als Verheiratete (married persons mit sogenannten "joint returns"; Verheiratete können allerdings verlangen, dass sie getrennt besteuert werden).

Haushaltvorstände (heads of Household), d.h. natürliche Personen mit einer oder mehreren abhängigen Personen, liegen mit ihren Steuersätzen in der Mitte zwischen ledigen und verheirateten Personen. Das steuerpflichtige Mindesteinkommen liegt zur Zeit bei 3'300 Dollars im Jahr (unter Berücksichtigung der jeweils möglichen Steuerabsetzungen; für eine natürliche, alleinstehende Person über 65 Jahre alt und blind liegt die unterste Grenze des steuerpflichtigen Jahreseinkommens also mit anderen Worten bei 5'300 Dollars). Für Löhne und Gehälter (earned income) besteht im amerikanischen Bundessteuerrecht eine Höchstgrenze der Steuerpflicht bei 50 %. Im Gegensatz zu diesem Berufseinkommen reichen die Steuersätze für die rest-

30) herausgegeben durch Prentice Hall, Inc., Englewood Cliffs, N.J. 07632 (P.H.)

lichen Einkommensarten wie z.B. Dividenden und Zinsen bis zur maximalen Progressionsstufe von 70 %.

Juristische Personen unterliegen Steuersätzen zwischen 17 % und 46 %. Stufenweise erfolgt die Besteuerung auf den ersten 25'000 Dollars des steuerpflichtigen Jahreseinkommens zu 17 %, auf den zweiten 25'000 Dollars zu 20 %, auf den dritten 25'000 Dollars zu 30 %, über 75'000 Dollars zu 40 %, und auf Einkommen über 100'000 Dollars zum Höchstsatz von 46 % pro Jahr.

6) Steueranrechnung

Auf die gemäss den obigen Regeln definierte Steuerschuld können gewisse Beträge angerechnet bzw. direkt abgezogen werden (tax credit). Sowohl für Einzelpersonen wie für Gesellschaften gibt es wiederum zwei Arten von Anrechnungen; die erste ist eher struktureller Natur, während die zweite Art als Mittel zur Lenkung und Förderung bestimmter Tätigkeiten dient.

6) 1) Anrechnung von im Ausland bezahlten Steuern

Diese Anrechnung ist neben jenen für das Steuerjahr bereits bezahlten oder an der Quelle erhobenen Steuern die bedeutendste Vertreterin der Anrechnungsarten mit struktureller Natur. Wie im weiteren Verlauf noch aufgezeigt werden wird, hat dieses in der Schweiz unbekannte Phänomen ³¹⁾ auch für ausländische Anleger in den USA einen unter Umständen sehr günstigen und vorteilhaften Einfluss.

a) Die direkte Anrechnung in den USA (direct foreign tax cre-

31) Das interne schweizerische Steuerrecht (die kantonalen Steuergesetze und der Wehrsteuerbeschluss) kennt die Anrechnung von im Ausland bezahlten Steuern nicht; die einzige Ausnahme bildet das Steuergesetz des Kantons Genf, das einen Abzug bis zu maximal 50 % der in Genf fälligen Steuern für ausländische Steuern zulässt.

dit) ³²⁾ erfolgt nicht für jede im Ausland bezahlte Steuer-
schuld; damit eine Anrechnung auf die US-Steuerschuld über-
haupt möglich ist, muss sich die bezahlte ausländische Steuer
nach amerikanischen Steuerrechtsbegriffen als Einkommenssteuer
qualifizieren oder diese zumindest teilweise ersetzen ³³⁾. An-
spruch auf Anrechnung haben nur US-Gesellschaften, amerikani-
sche Staatsbürger und Wohnsitzinhaber in den USA, und über-
dies kann dieser nur für tatsächlich erhobene und bezahlte
ausländische Steuern geltend gemacht werden. Die Höchstgrenze
der Anrechnung bestimmt sich durch die sogenannte "Gesamt-
Schranke" (overall-limitation), die durch die Addition sämtli-

32) Für eine detaillierte Analyse kann auf das Standardwerk
von Elisabeth A. Owens verwiesen werden: The Foreign Tax
Credit, The Law School of Harvard University, Cambridge
1961

33) Die Frage der Höhe der Anforderungen an eine ausländische
Steuer zur Qualifikation unter den Steuerkredit wird an-
schaulich behandelt in einer Entscheidung über die schwei-
zerische "Körperschaftssteuer" (Rev.Rul. 74-435, C.B. 1974-2,
204):

Nach amerikanischen Gesichtspunkten gilt die Körperschafts-
steuer solange als Einkommenssteuer, als sie auf dem Net-
to-Gewinn (net profit) einer juristischen Person erhoben
wird. Sobald jedoch auch das Gesellschaftsvermögen (capi-
tal) besteuert wird, kann keine Anrechnung mehr erfolgen
(unter Berufung auf Rev.Rul. 68-318, C.B. 1968-1, 342;
Ablehnung der Anrechnungsmöglichkeit einer italienischen
Steuer auf dem Kapital).

cher im Ausland bezahlter Steuern gebildet wird ³⁴⁾. Die auf diese Weise erhaltene Summe wird verglichen mit dem Ergebnis aus der Multiplikation der US-Steuer auf dem weltweiten Einkommen mit dem Verhältnis von ausländischem steuerbaren Einkommen zu dem steuerbaren Einkommen aus in- und ausländischen Quellen. Die kleinere dieser Summen bedeutet das gesetzlich erlaubte Maximum, das auf die

-
- 34) Bis 1976 hatte ein Steuerzahler noch die Wahl zwischen dieser beschriebenen Methode und der sogenannten "pro Nationen-Schranke" (per country-limitation), nach welcher die Höchstgrenze der erlaubten Anrechnung von Nation zu Nation verschieden berücksichtigt worden ist. Hatte ein Steuerzahler in einem bestimmten Steuerjahr in einigen Ländern Verluste erlitten und in anderen Gewinne erzielt, so erwies sich diese per-country-limitation für ihn als günstiger, weil die Verluste ihn nicht daran hinderten, die in anderen Ländern zu bezahlenden Steuern an den dort erzielten Gewinnen voll anzurechnen. Auf der anderen Seite ist die heutige einzig mögliche Methode der overall-limitation in dem Falle vorteilhaft, wenn ein Steuerzahler in allen Ländern auf Gewinn arbeitet, die Steuersätze jedoch in einigen dieser Länder höher und in anderen tiefer sind als die amerikanischen; auf diese Weise kann er einen Mittelwert dieser Steuersätze bilden und die nicht benötigte Anrechnung für die Länder mit hohen Steuersätzen benützen.

Die per-country-method wurde vom Kongress als eine zu grosse Steuervergünstigung angesehen und 1976 abgeschafft, mit der Absicht, dass die in einem ausländischen Staat erlittenen Verluste zuerst das ausländische Gesamteinkommen reduziere, bevor der Mechanismus der Steueranrechnung überhaupt zu spielen beginnt.

Steuer angerechnet werden darf ³⁵⁾.

Ist die mit dieser Formel errechnete Höchstgrenze der Anrechnung höher als die im laufenden Jahr tatsächlich erlaubte ³⁶⁾, kann der Ueberschuss für die zwei vorausgehenden und die fünf nachfolgenden Jahre verwendet werden.

- b) Das amerikanische Steuerrecht sieht auch eine indirekte Anrechnung für im Ausland bezahlte Steuern vor (indirect

35) Beispiel:

Gesellschaft A

Land X : 2 MM Einkommen (Steuern: 600 M)

Land Y : 1 MM Verlust

USA : 1 MM Einkommen

weltweit 2 MM

total ausl. Steuern = 600 M

USA-Steuern an 2 MM = 920 M (46%)

Höchstgrenze der Anrechnung:

$920 \text{ M} \times \frac{1 \text{ MM}}{2 \text{ MM}}$ ausländisches Einkommen

= 460 M

Kleine Zahl (460 M) kann in Anrechnung gebracht werden,

Ueberschuss = 140 M

Gesellschaft B

Land X : 500 MM Einkommen (Steuern 300 M) = 60%

Land Y : 500 M Einkommen (Steuern 160 M) = 32%

USA 1 MM

weltweit 2 MM

total ausl. Steuern = 460 M

USA-Steuern an 2 MM = 920 M (46%)

Höchstgrenze der Anrechnung

$920 \text{ M} \times \frac{1 \text{ MM}}{2 \text{ MM}}$ = 460 M.

Alle ausländischen Steuern können angerechnet werden;
kein Ueberschuss.

Ein anderer Weg, auf dem viele Länger (darunter auch die Schweiz) die Doppelbesteuerung zu vermeiden suchen, ist die Methode der Befreiung (tax exemption) von den ausländischen Steuern. Diese Lösungsweise kann jedoch nur angewendet werden zum Preis des Verlustes der Gleichbehandlung der in- und ausländischen Steuerpflichtigen und der Steuer.

- 36) im obigen Beispiel (Fussnote 35) für Gesellschaft A
140 M

tax credit) vor ³⁷⁾. Ermöglicht wird diese Anrechnung für amerikanische Muttergesellschaften, die Dividendenaus-schüttungen aus dem Ausland erhalten, auf denen ihre ausländischen Tochtergesellschaften bereits Steuern bezahlt haben; der Grundgedanke dieser Einrichtung liegt darin, dass die ausländischen Einkommenssteuern von Tochtergesellschaften so behandelt werden, als ob sie von der Mutter bezahlt worden wären. Voraussetzung hiezu ist allerdings, dass die amerikanische Mutter mindestens 10% der Stimmrechtsaktien der ausländischen Tochter besitzt. Die Vergünstigung kann auch auf die Enkel übergreifen, falls die Mutter einen indirekten Anteil von mindestens fünf Prozent an der Enkelgesellschaft innehat. Die Dividende von der ausländischen Tochter wird mitsamt der bezahlten, ausländischen Steuer ins Einkommen der Mutter einbezogen, und die amerikanische Mutter kommt theoretisch für die allfälligen ausländischen Steuern auf. Die gesetzlich erlaubte Höchstgrenze für diese Anrechnungsart ist das Produkt einer Summe aller ausländischen Steuern, die von der Tochter bezahlt worden sind, multipliziert mit dem Verhältnis aus den an die Mutter ausgeschütteten Dividenden und dem Nettoeinkommen (abzüglich der ausländischen Steuern) der Tochter ³⁸⁾.

37) Eingehend erörtert ist diese Anrechnung in
Elisabeth A. Owens, Gerold T. Boll,
The Indirect Credit
International Tax Program
The Law School of Harvard University, Cambridge 1975

38) Beispiel:
US-Gesellschaft A. ist alleiniger Aktionär der Gesellschaft B im Lande Y
Einkommenssteuer in Y = 48%
Bruttoeinkommen von B = 100
Dividende B an A = 26
Steuer in Y = $48 \times \frac{26}{52}$ Dividende an A
Nettoeinkommen von B.

Die Höchstgrenze der indirekten Anrechenbarkeit der Steuern der ausländischen Tochter B auf den Dividendenausschüttungen an die Mutter A = 24.

6) 2) Anrechnung von Steuern auf Investitionen

Wie erwähnt, teilen sich die Steueranrechnungen in zwei Haupt-Kategorien auf; während die oben besprochene (strukturelle) Art rein steuerrechtlich begründet ist und sich notwendigerweise aus dem Wesen der Steuer als solche ergibt, dient die zweite Anrechnungsart ganz anderen, (wirtschafts-) politischen Zwecken und will gewisse Wirtschaftszeige und Tätigkeiten fördern. Daneben gibt es auch noch bestimmte temporäre Anrechnungsarten 39).

Als wichtigstes Beispiel dieser zweiten Kategorie soll an dieser Stelle die Anrechnung von bestimmten Steuern auf Investitionen (investment tax credit) etwas eingehender beschrieben werden. Dieser Steuerkredit gewährt Anrechnung der Aufwendungen für den Erwerb qualifizierter amerikanischer Investitionen; zur Zeit können 10 % des Wertes direkt von der Steuerschuld abgezogen werden. Qualifizierende Investitionen sind ganz allgemein bewegliche, abschreibbare Vermögensgegenstände, die im Handel und Gewerbe benötigt werden. In den Jah-

39) gültig bis 31. Dezember 1978:

- Eine generelle Anrechnung für alle Steuerzahler von entweder 35 \$ pro persönliche Absetzung oder 2 % der ersten 9'000 \$ des steuerpflichtigen Einkommens.
- Eine Anrechnung auf verdientes Einkommen in der Höhe von 10 % des Gehaltes bis maximal 4'000 \$. Ist die Anrechnung grösser als die Steuerschuld, so wird die Differenz vom Finanzdepartement zurückerstattet.

ren vor 1976 betrug die Höhe des Kredites 7% der Entstehungskosten, sofern der Gegenstand vor 1981 in Betrieb genommen wird. Diese Anrechnung ist grundsätzlich beschränkt auf 25'000 \$ der amerikanischen Steuerschuld; überschreitet die Investition diesen Betrag, so können nur noch 50% des Differenzwertes angerechnet werden. Ueberschüssige, ungebrauchte Kredite können für die drei vorausgehenden Jahre oder fünf Jahre danach verwendet werden. Dieser Investitionskredit ist eine der hauptsächlichsten finanziellen Massnahmen der US-Regierung zur Regulierung der Investitionstätigkeit auf dem Kapitalmarkt. Darin liegt auch der Grund, dass die Handhabung dieser Anrechnungsmethode ständigen Schwankungen unterliegt.

7) Buchführerische Feststellung des Einkommens und der Höhe der Steuerschuld

7) 1) Buchführungsperiode

Die Buchführungsperiode erstreckt sich über 12 Monate. Falls nicht das Kalenderjahr als massgebender Zeitraum gewählt wird, spricht man vom Geschäftsjahr (business year). Die Wahl eines anderen als des Kalenderjahres ist jedoch nur für Steuerzahler möglich, die eine Buchhaltung führen. Die Wahl wird auf der ersten Steuererklärung ausdrücklich festgehalten und kann in der Regel nur bei Vorliegen notwendiger geschäftlicher Gründe durch eine Spezialerlaubnis der Steuerbehörde abgeändert werden ⁴⁰⁾. Unter Umständen kann es im ersten Jahr zu einer Verkürzung kommen; das Einkommen wird in

-
- 40) Kein Einverständnis der Steuerbehörde ist notwendig für Gesellschaften, wenn
- sie schon seit 10 Jahren die gleiche Rechnungsperiode aufweisen
 - das folgende verkürzte Jahr keine Verluste aufweist
 - das steuerpflichtige Einkommen des verkürzten Jahres umgerechnet auf eine Jahresperiode mindestens 80% des Vorjahres beträgt.

Vgl. Federal Tax Course, a.a.O. Fussnote 14, Paragraph 2716

diesem Fall proportional auf eine zwölfmonatige Basis umgerechnet.

7) 2) Buchführungsmethoden

Die Wahl der Buchführungsmethode (Rückstellungsmethode) erfolgt ohne Zustimmung der Steuerbehörde. Das Gesetz erwartet von jedem Steuerzahler, dass er das ihm als geeignet erscheinende Prinzip anwendet.

a) Ist-Methode (cash basis method)

Diese Methode wird vor allem angewendet von natürlichen Personen und Steuerzahlern mit relativ einfachen Geschäftstätigkeiten. Die Einkünfte werden im Zeitpunkt der Zahlung verbucht; die Ausgaben werden im gleichen Steuerjahr abgezogen, in welchem sie getätigt worden sind.

b) Soll-Methode (accrual basis method)

Steuerzahler mit verwickelten und unübersichtlichen Geschäftsvorgängen wenden diese Rückstellungsmethode an, um auf diese Weise schon die rein buchführungstechnisch festgehaltenen Einkommensveränderungen wahrnehmen zu können. Demzufolge werden die Einnahmen in dem Jahr berücksichtigt, in dem sie tatsächlich verdient wurden, und die Ausgaben werden dann abgezogen, wenn sie entstanden sind. Es spielt somit keine Rolle, zu welchem Zeitpunkt die Einkommensteile effektiv den Besitzer gewechselt haben; massgebend ist einzig und allein der Buchungsvorgang. Dieses Buchhaltungsprinzip erweist sich vor allem als Vorteil für in den USA steuerpflichtige Ausländer, weil die amerikanische Steuer sofort angepasst wird, obwohl die ausländische Steuer noch gar nicht bezahlt worden ist. Diese Vergünstigung ist zwar lediglich temporär, kann sich jedoch als enorme Zinnersparnis erweisen ⁴¹⁾.

41) siehe Briner, auf Seite 67

7) 3) Durchschnittseinkommen (income averaging)

Bestimmte Steuerzahler mit stark schwankendem Einkommen könnten durch die festgeordneten Steuersätze benachteiligt werden und erheblich grösseren Belastungen ausgesetzt sein. Die Einkommensschwankungen sind zumeist ausserhalb der Kontrollmöglichkeit des Steuerzahlers, und die Steuerbelastung innerhalb eines Steuerjahres nimmt keine Rücksicht auf geschäftliche und private Bedürfnisse. Dieses Problem wurde erkannt und dadurch gelöst, dass man in solchen Fällen das in einem bestimmten Jahr übersetzte Einkommen aufgrund des durchschnittlichen Einkommens der vorangehenden vier Jahre besteuert.

8) Steuerzahler (Steuersubjekte)

Folgende Rechtssubjekte werden nach amerikanischem Einkommenssteuerrecht als Steuerzahler behandelt:

8) 1) Amerikanische Staatsangehörige (citizens)

8) 2) Angehörige eines anderen Staates mit Wohnsitz in den USA (residents) ⁴²⁾

8) 3) Angehörige eines anderen Staates ohne Wohnsitz in den USA (nonresident aliens) ⁴³⁾

8) 4) Amerikanische Gesellschaften (US-Corporations)

a) Das amerikanische Steuerrecht hat die Kriterien genau festgelegt, welche erfüllt sein müssen, damit eine Unternehmensform als eigene Rechtspersönlichkeit besteuert werden kann ⁴⁴⁾:

42) siehe unten § 12, II, C und D 1)

43) siehe unten, § 12, II, D 2)

44) vgl. Commerce Clearing House (CCH) Bd. 8, 1977 Standard Federal Tax Reports, Paragraph 5942, Reg. 301. 7701-2 (a) siehe unten § 12, III, B.

- Mitglieder
- Gewinnstrebigkeit
- Unbeschränkte Lebensdauer
- Zentralisierte Unternehmensleitung
- Haftungsbeschränkung auf das Gesellschaftsvermögen
- Unbeschränkte Uebertragbarkeit der Anteile.

Sobald bei einer Unternehmensform diese charakteristischen Merkmale überwiegen, wird ihre Rechtspersönlichkeit anerkannt; sie wird als eigenes Rechtssubjekt behandelt und unterliegt der Körperschaftssteuer (taxable association).

- b) In gesellschaftsrechtlicher Hinsicht liegt die Schwierigkeit einer Definition des Gesellschaftsbegriffes darin, dass es in den USA kein Handelsrecht auf Bundesebene gibt und man daher nur allgemeine Richtlinien aufstellen kann. Die Gründungsanforderungen und Gesellschaftsstatuten sind von Bundesstaat zu Bundesstaat verschieden, und es bestehen demzufolge 50 verschiedene Rechtsnormen. Der Begriff der juristischen Person ist deshalb oft nicht einmal in den einzelnen staatlichen Handelsrechten und -gesetzen umschrieben. Die herrschende Auffassung geht dahin, dass es sich bei einer Untersuchung um eine Rechtspersönlichkeit handelt, wenn das betreffende staatliche Handelsrecht (Business Corporation Law) darauf Anwendung findet und sie sich ihm unterwirft ⁴⁵⁾.

8) 5) Personengesellschaften

Die Vereinigten Staaten haben ein Modellgesetz (Uniform Partnership/Uniform Limited Partnership Act) entworfen, welches von den meisten Bundesstaaten ratifiziert worden ist und das frühere Nebeneinander von staatlichen

45) Handbook of the Law of Corporations and Other Business Enterprises, Harry G. Henn, Second Edition, St. Paul, Minnesota 1970, Seite 2, 3

Gesetzen etwas Überblickbarer macht. Es gibt grundsätzlich zwei Formen von Personengesellschaften. Die einfache Gesellschaft oder auch als offene Handelsgesellschaft bekannt (General Partnership) und die Kommanditgesellschaft (Limited Partnership); sie unterscheiden sich im wesentlichen, wie im schweizerischen Handelsrecht, nach dem Umfang der Haftung der verschiedenen Partner und Gesellschafter ⁴⁶⁾.

Nach amerikanischem Steuerrecht wird die "Partnerschaft" als solche nicht steuerpflichtig, muss jedoch eine Steuererklärung einreichen und darin das Einkommen der "Partnerschaft" und die getroffenen Abzüge offenbaren. Jeder Partner wird für seinen Anteil an der Partnerschaft direkt steuerpflichtig, und die Einkommensteile auf Partnerschaftsebene behalten unter steuerrechtlichen Gesichtspunkten ihren Charakter, auch wenn sie später einmal an die einzelnen Partner verteilt werden. Ist ein Betrag steuerfrei für die Partnerschaft, dann ist er auch steuerfrei für den einzelnen Partner, und wird er tatsächlich einmal ausbezahlt, bewirkt das keine erneute Steuerpflicht.

Das Problem, ob die Personengesellschaft steuerrechtlich als juristische Person anzusehen ist und deshalb der Körperschaftssteuer unterliegt, wird nach den gleichen bundesrechtlichen Massstäben wie bei anderen gesellschaftsähnlichen Rechtsnormen beurteilt ⁴⁷⁾. Das Kriterium liegt wie gesagt darin, ob bei der fraglichen Partnerschaft die festgelegten, gesellschaftstypischen Merkmale und Eigenschaften überwiegen.

8) 6) Erbschaften und Trusts

Erbschaften und Trusts sind nach amerikanischem Steuerrecht subjektiv steuerpflichtig. Ein Verwalter reicht die Steuererklärung ein, die sowohl als Einkommensveranschlagung als auch als Offenbarung der Auszahlungen an die einzelnen Begünstigten dient. Sobald der entsprechende Anteil auf ihn über-

46) Briner, Seite 25

47) siehe oben, § 1, III, B, 8, 4, a)

gegangen ist, schliesst der Begünstigte dieses Einkommen in seine eigene Steuererklärung ein, womit die Erbschaft bzw. der Trust insoweit von der Steuerpflicht befreit ist.

8) Ausländische Gesellschaften

Die ausländische Gesellschaft erfährt grundsätzlich die gleiche steuerrechtliche Behandlung wie eine ausländische natürliche Person ⁴⁸⁾.

9) Die Einkommenssteuererklärung

Jeder amerikanische Steuerzahler muss eine "standesgemässe" (filing status) Steuererklärung einreichen, welche als vorgedrucktes Formular von den Steuerbehörden erhältlich ist ⁴⁹⁾ und die oben (1-7) beschriebenen Regeln zur Ermittlung des steuerbaren Einkommens beinhaltet (income tax return). Sie muss von natürlichen Personen spätestens $3\frac{1}{2}$ Monate, von juristischen Personen $2\frac{1}{2}$ Monate nach Abschluss des Kalenderjahres bzw. Geschäftsjahres eingereicht werden ⁵⁰⁾. Eine Fristerstreckung wird nur unter ganz bestimmten Umständen gewährt und zieht Zinsforderungen nach sich (zur Zeit 7 %). Nicht fristgerechte Eingaben haben Steuerstrafen zur Folge ⁵¹⁾. Die gleichen Fristen wie für die Eingabe der Steuererklärung gelten auch für die Begleichung der vollen Steuerschuld des vorausgegangenen Steuerjahres; falls die fällige Steuerschuld bis zu diesem Zeitpunkt nicht beglichen ist, werden Steuerstrafzah-

48) siehe unten § 12, III, D

49) siehe Briner: Anhang I; Die wichtigsten amerikanischen Steuerformulare.

50) Die ausgefüllte Steuererklärung wird an die für den Bundesstaat des Wohnsitzes zuständige Behörde geschickt. Für Gesellschaften und Partnerschaften gilt der Ort der hauptsächlichsten Tätigkeit oder des Verwaltungssitzes. Für Erbschaften und Trusts ist der Wohnsitz des Verwalters massgebend.
Für die jeweilige Adresse siehe U.S. Master Tax Guide 1978, a.a.O. Fussnote 15, Paragraph I B, siehe auch unten § 3.

51) 5 % pro Monat auf die volle Steuerschuld;
die Maximalgrenze der Strafe beträgt 25 %.

lungen erhoben ⁵²⁾. Anstelle des Einreichens einer Steuererklärung kann jeder Steuerzahler ein Einschätzungsverfahren durch die Steuerbehörde verlangen. Dieses Verfahren wird dadurch gewählt, dass man bestimmte Linien im Steuererklärungsformular nicht ausfüllt und vor allem den Gesamtbetrag der geschuldeten Steuer offen lässt. In diesem Fall ist jedoch die Möglichkeit von detaillierten Abzügen ausgeschlossen, und die Steuererklärung mitsamt dem (geschätzten) Betrag für die Steuerschuld muss ebenfalls fristgerecht abgegeben sein.

Ausnahmsweise gibt es Steuerzahler, die die üblichen Steuertabellen zur Ermittlung ihrer Steuerschuld nicht benutzen können, weil beispielsweise ihr Einkommen zu hoch ist oder sie ein Durchschnittseinkommen versteuern ⁵³⁾. Für diese Steuerzahler gibt es spezielle Tabellen (schedules).

10) Bezahlung der Steuerschuld

10) 1) Frist

Wie schon oben erwähnt, läuft die Frist für die Bezahlung am gleichen Tag ab wie für die Einreichung der Steuererklärung. Einem Antrag auf Verlängerung der Frist auf maximal 6 Monate wird nur dann stattgegeben, wenn eine termingerechte Begleichung der Schuld für den Steuerzahler ein unzumutbares Hindernis bedeutet. In extremen Situationen kann die Frist bis 30 Monate erstreckt werden, was jedoch erhebliche Zinszahlungen nach sich zieht. Für Ausländer ohne Wohnsitz in den Vereinigten Staaten, deren Gehälter nicht an der Quelle besteuert werden können, ist die Zahlung genau $6\frac{1}{2}$ Monate nach Abschluss des Steuerjahres fällig; das gleiche Datum gilt auch für ausländische Gesellschaften ohne Geschäftssitz und Geschäftstätig-

52) Belastung von 0,5 % bis zu 1 % der noch nicht bezahlten Summe für jeden Monat bzw. Tag. Höchstgrenze der Strafzahlung ist 25 % der vollen Steuerschuld.

53) siehe Federal Tax Course, a.a.O. Fussnote 14, Paragraph 1122

keit in den Vereinigten Staaten.

Verlangt der Steuerzahler eine Veranschlagung durch die Steuerbehörde und zahlt er am Fälligkeitsdatum nur einen ungefähren (estimated) Betrag ein, so wird die genaue Steuersumme 30 Tage nach seiner Inkennnissetzung fällig.

10) 2) Zahlungsart

Die Bezahlung muss grundsätzlich in US-Währung erfolgen. Zahlung ist möglich in Bargeld oder mit Check und wird immer auf die Währungseinheit "1 US Dollar" auf- bzw. abgerundet.

Die amerikanischen Gesellschaften deponieren die Steuern fristgemäß auf einer Bundes- oder sonstwie zu diesem Zweck bevollmächtigten Bank. Im Unterschied zur direkten Bezahlung muss ein Check bei dieser Zahlungsweise zu Gunsten der Bank und nicht der Steuerbehörde lauten.

10) 3) Verjährungsfrist

Die gesetzliche Verjährungsfrist in Steuersachen dauert grundsätzlich 3 Jahre. Eine besondere 6-jährige Frist wird auf jene Fälle angewendet, wenn ein Steuerzahler mehr als ein Viertel (25%) seines deklarierten Bruttoeinkommens verheimlicht. Keine Frist läuft in Situationen, wo gar keine oder eine ungültige Steuererklärung eingereicht worden ist.

11) Rückerstattung von Steuern

Die Klage auf Rückerstattung (refund) von bezahlten Steuern muss innerhalb von drei Jahren seit Eingabe der Steuererklärung oder zwei Jahren seit Begleichung der Steuerschuld - was immer zeitlich früher liegt - erhoben werden.

Eine Rückerstattung von bezahlten Steuern erfolgt grundsätzlich in drei Fällen ⁵⁴⁾:

54) siehe Fed. Tax Course, a.a.O. Fussnote 14, Paragraph 3622 f.

- Abzug von zu hohen Steuern an der Quelle
- Bezahlung von ungefähren Steuerbeträgen (estimated)
- Bezahlung auf Grund von Warnungen durch die Steuerbehörde (deficiency notice), dass zu wenig Steuern bezahlt worden sind.

3. Besteuerung von Kapitalgewinnen und Kapitalverlusten

=====

Eine besondere Behandlung erfahren im amerikanischen Steuerrecht jene Teile des Einkommens, welche aus der Veräusserung von Kapitalvermögen (capital assets) resultieren.

1) Begriff des Kapitalvermögens

Das Kapitalvermögen umfasst grundsätzlich jede Art von Vermögen, ob beweglich oder unbeweglich, jedoch mit den folgenden Ausnahmen ⁵⁵⁾;

- Lagerbestandteile (Inventar),
- Vermögen, das im Rahmen des normalen Geschäftsablaufs zum Weiterverkauf bestimmt ist,
- Forderungen, die sich aus Dienstleistungen oder dem Verkauf von Beständen ergeben,
- Abgeschriebenes Vermögen ⁵⁶⁾,
- Grundstücke und Gebäude, die ausschliesslich für Geschäftszwecke gebraucht werden; das gilt nicht für Privathäuser wie beispielsweise das Eigenheim des Steuerzahlers, wobei die Grenzziehung zwischen Privatgebrauch und Geschäftszweck jedoch sehr umstritten ist,
- Urheberrechte und Kompositionen wie beispielsweise Musikstücke oder Theateraufführungen ⁵⁷⁾.

55) Master Tax Guide, 1978, a.a.O. Fussnote 14, Paragraph 965; diese Ausnahmen sind aus der ursprünglichen Zweckbestimmung der Kapitalgewinnsteuer heraus zu verstehen, dem Kapitalvermögen eine steuerlich günstige Behandlung in Aussicht zu stellen, um damit die Investitionstätigkeit zu fördern und die Nachteile des steuerbaren Wertzuwachses auszugleichen.

56) siehe für detaillierte Ausführungen unten § 1, III, G

57) nicht darunter fallen Patente und Erfindungen

2) Begriff des Kapitalgewinnes bzw. -verlustes

Zur Ermittlung des Gewinnes bzw. Verlustes ist die Kenntnis von drei Faktoren notwendig:

2) 1) Der Grundwert (basis)

Der Grundwert eines Vermögensteiles bemisst sich grundsätzlich auf Grund des Anschaffungswertes oder allenfalls nach Massgabe des Marktwertes zur Zeit der Uebergabe ⁵⁸⁾. Insbesondere wird der Marktwert als Masstab benützt, wenn ein Vermögenswert auf einem anderen Weg als durch Kauf ohne Aufwendung von Ausgaben erworben worden ist, wie durch Schenkung, Erbschaft oder in Form von Lohnzahlungen für geleistete Dienste ⁵⁹⁾. Für ganz bestimmte Transaktionen wird auf eine Ersatzbasis abgestellt ⁶⁰⁾.

2) 2) Der korrigierte Grundwert (adjusted basis)

Steht der Grundwert einmal fest, müssen Korrekturen (adjustments) in Form von Wertvermehrungen und Abzügen vorgenommen werden; bevor die Höhe des wirklichen Gewinnes oder Verlustes ermittelt werden kann, müssen gewisse Beträge addiert und subtrahiert werden (additions and reductions).

58) Der Marktwert ist der Preis, auf den sich ein verkaufswilliger Verkäufer und ein Käufer mit grosser Wahrscheinlichkeit nach einigen zwanglosen Verhandlungen einigen würden; es spielt dabei keine Rolle, ob tatsächlich ein Käufer existiert.
Williams Est. v. Comm., 256 F. 2 d

59) siehe Federal Tax Course 1978, a.a.O. Fussnote 14, Paragraph 1502 ff.)

60) Die Ersatzbasis ist der Wert des Vermögensgegenstandes für die Übertragende Person und nicht für den Empfänger; das gilt insbesondere für Schenkungen, bei denen der Adressat mit dem Geschenk auch dessen Wert als massgebliche Basis vom Schenker übernimmt, wobei allfällige Ungereimtheiten später mittels der Schenkungssteuer ausgeglichen werden.

Wenn der Steuerzahler an seinem Vermögensteil Verbesserungen vornimmt oder Geld aufwendet, vermehrt sich natürlich der Wert dieses Gegenstandes. Diese Wertvermehrung wird mittels Addition berücksichtigt.

Der Wert eines Vermögensgegenstandes kann sich auch vermindern, was mittels einer Subtraktion festgestellt wird.

2) 3) Der tatsächliche Wert (amount realized)

Der tatsächliche Wert (Erlös) ist der Betrag, den der Steuerzahler für die Transaktion seines Vermögensteiles effektiv als Gegenleistung erworben hat ⁶¹⁾.

2) 4) Gewinn und Verlust (gain and loss)

Der Gewinn ist der Ueberschuss vom tatsächlichen Wert gegenüber dem korrigierten Grundwert; ein Verlust besteht in der Differenz zwischen korrigiertem Grundwert und tatsächlichem Wert ⁶²⁾.

3) Steuerpflichtige Transaktionen

Damit ein Kapitalgewinn oder ein Kapitalverlust steuerbar wird, muss er nicht nur tatsächlich entstanden sein, sondern er muss vom Steuerrecht zusätzlich als ein solcher anerkannt (realisiert) werden.

61) Handelt es sich beispielsweise bei der Transaktion um einen Verkauf von Grundbesitz, welcher mit Grundpfandrechten belastet ist, dann beträgt der tatsächliche Wert der Gegenleistung die erzielte Geldsumme inklusive die Höhe der Grundbelastungen, von denen er befreit worden ist.

62) Basis + Additions-Reductions : Adjusted Basis
Gain : Amount Realized - Adjusted Basis
Loss = Adjusted Basis - Amount Realized
siehe Federal Tax Course a.a.O. Fussnote 14, Paragraph 1400

Zur Anerkennung ist es notwendig, dass der Gewinn bzw. Verlust in einer steuerbaren Transaktion (taxable exchange) erzielt worden ist.

3) 1) Steuerfreie Transaktionen

Grundsätzlich sind alle Rechtsgeschäfte und die daraus resultierenden Gewinne und Verluste steuerbar. Sie gelten mit anderen Worten als Realisation. Ausnahmsweise gibt es jedoch gewisse Transaktionen, die z.B. im Unterschied zum Kaufgeschäft nicht einen geldmässig messbaren Geldwert bewirken, sondern eher den Charakter eines Tauschgeschäftes haben; ein Vermögensgegenstand wird durch einen anderen ersetzt ⁶³⁾.

Diese Transaktionen sind im amerikanischen Steuerrecht ausdrücklich aufgezählt. Die gesetzliche Konsequenz ist, dass die daraus resultierenden Kapitalgewinne und Kapitalverluste nicht besteuert werden.

3) 2) Steuerfreiheit - Steueraufschub

In Wirklichkeit ist diese steuerfreie Behandlung jedoch nur ein Steueraufschub; die Anerkennung des Gewinnes bzw. Verlustes wird lediglich auf einen späteren Zeitpunkt verschoben.

4) Steuersätze

Grundsätzlich wird ein Gewinn aus dem Verkauf oder Austausch von Eigentum voll und ganz ins normale Einkommen

63) Hauptsächlichste Beispiele von steuerfreien Austauschen sind (siehe Fed. Tax Course a.a.O., Fussnote 14, Kapitel 4):

- Aktien gegen Aktien der gleichen Gesellschaft
- Uebergabe von Vermögensteilen an die eigene Gesellschaft
- Austausch von bestimmten gleichartigen Versicherungspolicen
- unfreiwilliger Austausch (involuntary conversion), z.B. Versicherungsersatz für Diebstahl
- Verkauf des eigenen Hauses und Kauf eines neuen Heimes (principal residence)

eingeschlossen und nach den üblichen Bundeseinkommenssteuersätzen besteuert.

Handelt es sich jedoch bei dem obigen Gewinn um einen "langfristigen" (long-term) Kapitalgewinn, so wird er zu tieferen Sätzen besteuert. Ein langfristiger Kapitalgewinn ist ein Gewinn, der aus dem Verkauf oder Austausch eines Vermögensteiles resultiert, welcher sich seit mindestens einem Jahr im Besitze des Steuerzahlers befunden hat. Kurzfristige (short-term) Kapitalgewinne andererseits unterliegen der normalen Einkommenssteuer; sie werden erzielt aus Rechtsgeschäften mit Vermögensgegenständen, die dem Steuerzahler weniger als ein Jahr gehörten ⁶⁴⁾.

4) 1) Für natürliche Personen

Das Steuerrecht sieht verschiedene Methoden zur Besteuerung von langfristigen Kapitalgewinnen von Einzelpersonen vor: Eine Möglichkeit der Berechnung der fälligen Steuern besteht darin, dass man die Differenz zwischen langfristigen Kapitalgewinnen und kurzfristigen Kapitalverlusten bestimmt und dann 60 % dieser Summe vom Einkommen des Steuerjahres abzieht. Das Ergebnis besteht darin, dass 60 % des Jahres-Netto-Kapitalgewinnes steuerfrei sind, während die restlichen 40 % mit dem übrigen Einkommen zu den normalen Steuersätzen versteuert werden.

Für Steuerjahre bis und mit 1978 sieht das Gesetz eine alternative Berechnungsweise (alternative tax) der Kapitalsteuer vor. Sie besteht darin, dass auf den ersten 50'000 US-Dollars des Jahres-Netto-Kapitalgewinnes eine Steuer von nur 25 % erhoben wird. Dieser bevorzugte Satz wird jedoch nicht auf den über 50'000 Dollars hinausgehenden Gewinn angewendet.

64) siehe Master Tax Guide 1978, a.a.O. Fussnote 14, Paragraph 262 ff.

Diese alternative Berechnung kommt nur dann zur Anwendung, wenn sie eine tiefere Besteuerung zur Folge hat.

4) 2) Für juristische Personen

Die Besteuerung der langfristigen Kapitalgewinne von Kapitalgesellschaften wird folgendermassen berechnet: Zuerst wird wie bei natürlichen Personen durch Subtraktion der kurzfristigen Kapitalverluste von den langfristigen Kapitalgewinnen der Jahres-Netto-Kapitalgewinn ermittelt. Je nach Höhe dieses Gewinnes und unter Berücksichtigung des übrigen steuerpflichtigen Einkommens übt die Gesellschaft ein Wahlrecht aus zwischen dem regulären Körperschaftssteuersatz und der speziellen Kapitalgewinnsteuer von 28%. Liegt die Summe des steuerpflichtigen Jahreseinkommens zusammen mit dem Jahresnettokapitalgewinn unter 50'000 US-Dollars, so fährt die Gesellschaft besser mit den regulären Steuersätzen von 17% bzw. 20% (auf den ersten 25'000 und den zweiten 25'000 Dollars); ist das steuerpflichtige Gesamteinkommen jedoch grösser, so wirkt sich die alternative Kapitalgewinnsteuer von 28% günstiger aus, als wenn die normalen 30%, 40% und 46% zur Anwendung kämen.

4) 3) Verlustanrechnung

Bis zum Jahre 1969 war es natürlichen Personen erlaubt, lang- und kurzfristige Kapitalverluste auf gewöhnliches Einkommen bis zur vollen Höhe anzurechnen bzw. davon abzuziehen (dollars-for-dollars basis). Im Jahre 1969 wurde diese Regelung insoweit abgeändert, als nur noch langfristige Kapitalgewinne zur Hälfte auf das normale Jahreseinkommen angerechnet werden können; mit anderen Worten gleicht ein Dollar Kapitalverlust einen halben Dollar des normalen Einkommens aus ⁶⁵⁾. Die vor 1969 erlittenen Kapitalverluste

65) Der Idealfall der vollen Abzugsfähigkeit des gewöhnlichen Einkommens tritt dann ein, wenn die Summe des langfristigen Kapitalverlustes in diesem Jahr doppelt so gross ist.

hingegen können immer noch in voller Höhe abgezogen werden.

Gesellschaften können im Steuerjahr erlittene Verluste nur gegen Kapitalgewinne des gleichen Jahres, niemals aber auf normales Einkommen anrechnen.

4) 4) Verlustübertrag

Ist die Summe des Kapitalverlustes insgesamt mehr als das Doppelte des Einkommens, so kann dieser im kommenden Steuerjahr nur bis zu dieser Grenze berücksichtigt werden; der darüber hinaus gehende Verlust muss in einem späteren Jahr angerechnet werden. Die unbefristet übertragbaren Kapitalverluste von natürlichen Personen behalten ihren Charakter als langfristige oder kurzfristige bei und werden bei ihrem Uebertrag (carry over) entsprechend behandelt; auf diese Weise verkleinert ein langfristiger Kapitalverlust beim Uebertrag auf ein anderes Steuerjahr zuerst die langfristigen Kapitalgewinne, dann die kurzfristigen Kapitalgewinne und schliesslich das gewöhnliche Einkommen. Der Restbetrag kann dann wieder auf das folgende Jahr übertragen werden.

Eine Gesellschaft kann ihren Verlust nur vom Kapitalgewinn abziehen; ist der Verlust in einem Steuerjahr grösser als der Gewinn, dann kann er mit den Kapitalgewinnen der drei Jahre vorher und den fünf nachfolgenden Jahre verrechnet werden. Genügt dieser Zeitraum nicht, dann kann der Verlust nicht mehr in Abzug bzw. in Anrechnung gebracht werden.

D. Minimal-Steuer

=====

Auf bestimmten Einkommensteilen bzw. Erträgen, die infolge von Steuervergünstigungen (tax preferences) unbesteuert wären, wird von allen Steuerzahlern noch eine zusätzliche Minimal-Steuer (minimum tax) von 14% erhoben.

1) Die betroffenen Einkommensteile

Die wichtigsten Erträge, die unter diese 15% Zusatzsteuer fallen, sind (tax preference items):

- Kapitalgewinne (nur für Steuerjahre bis und mit Ende 1978):

Für Einzelpersonen auf dem 50 % Ueberschussbetrag (60 % für

November und Dezember 1978) auf dem Jahres-Netto-Kapitalgewinn, für juristische Personen nur dann, wenn die spezielle Kapitalgewinnsteuer von 28% in Anwendung gebracht wird ⁶⁶⁾;

- "beschleunigte" Abschreibungen bei Grundstücken ⁶⁷⁾ und gemietetem Besitz;
- Ueberschuss der detaillierten Abzüge (excess-itemized deductions) vom Bruttoeinkommen über 60% des steuerpflichtigen Einkommens (nur für Steuerjahre bis und mit 1978);
- spezielle Amortisationen, von Einrichtungen für Umweltschutz, Kinderpflege und Erwachsenenbildung;
- die Differenz des Marktwertes und des Optionspreises bei bestimmten Aktienoptionen.

2) Berechnung der Minimalsteuer ⁶⁸⁾

Für Einzelpersonen ist die Berechnungsgrundlage ent-

66) siehe oben § 1, III, c, 4) 1) und 4) 2) und auch Fussnote 68
67) siehe unten § 1, III, G

68) Als Ersatz für die durch das Steuergesetz von 1978 hervorgerufene Befreiung der (bis 31. Oktober 1978 50%, ab 1. November 1978 60%) abzugsfähigen Ueberschüsse vom Netto-Kapitalgewinn und der über 60% des steuerpflichtigen Einkommens liegenden detaillierten Abzüge von der Minimalsteuer, wurde im gleichen Gesetz eine völlig neue Besteuerungsart konzipiert. Diese beiden früheren tax preference items bilden jetzt gemeinsam die Basis für die sogenannte alternative Minimalsteuer (alternative minimum tax). Das steuerpflichtige Einkommen wird addiert mit dem 60% Abzug des Jahres-Netto-Kapitalgewinnes und den über 60% des steuerpflichtigen Einkommens liegenden detaillierten Abzügen; ist das Ergebnis kleiner als 20'000 \$, dann ist die alternative Minimalsteuer 0, liegt es zwischen 20'000 und 60'000 \$, dann ist die Steuer 10%, über 60'000 \$ 20% und über 100'000 \$ 25%. Die auf diese Weise ermittelte Steuerschuld wird sodann mit der aufgrund von regulären Steuertabellen errechneten regulären Einkommenssteuer verglichen; sollte sich die alternative Minimalsteuer als grösser herausstellen, dann wird sie die in diesem Steuerjahr fällige Steuer.

Lange Diskussionen löste die Frage aus, ob im Sinne der steuerlichen Gleichbehandlung auch die Kapitalgewinne der Gesellschaften von der Minimal-Steuer befreit werden sollten; gelöst wurde das Problem dadurch, dass diese Kapitalgewinne unverändert mit der Minimalsteuer belegt werden.

weder 10'000 Dollars oder die Hälfte der normalen Steuer, je nachdem, welcher Betrag grösser ist. Einkommensteile, die diese Grenze übersteigen und infolge von Steuervergünstigungen eigentlich nicht besteuert würden, unterliegen der Minimalsteuer von 15%.

Für Gesellschaften ist die Anwendung der Minimalsteuer nur insofern unterschiedlich, als für sie die volle geschuldete Einkommenssteuer (oder 10'000 Dollars, falls höher) als Grenzwert dient.

E. Steuervermindernde Investitionsplanungen

Das Ziel der meisten Steuerzahler besteht naturgemäss darin, den Umfang ihrer Steuerpflicht so gut als möglich zu verkleinern. Gewisse Steuerpflichtige haben dazu die besseren Möglichkeiten, weil sie infolge von genügenden Kapitalreserven und den daraus fliessenden hohen Einkommen in der Lage sind, verschiedene Investitionen zu tätigen und dadurch künstliche Verluste zu produzieren. Diese Anlagetechnik, durch welche für den Steuerzahler unechte und nicht wirtschaftlich bedingte Steuerverluste hervorgerufen und unter Umständen auch noch positive Kapitalzuflüsse erzeugt werden, nennt man im amerikanischen Steuerrecht "tax shelter". Diese Verluste werden dann von den Anlegern als Abzüge von ihrem restlichen Einkommen geltend gemacht, d.h. mit anderen Worten, dass das Einkommen "abgeschirmt" (sheltering) wird.

1) Methoden zur Erreichung eines tax-shelters

Die künstlichen Verluste werden grundsätzlich durch besondere Buchhaltungsverfahren oder durch die unten (G) erwähnte beschleunigte Abschreibung produziert. Das Verhältnis von Einnahmen zu Ausgaben wird so belassen, dass die tatsächliche Erfassung der Erträge möglichst weit hinausgeschoben, die der Auslagen jedoch beschleunigt wird. Folgende technische Hilfsmittel werden dazu verwendet:

- Der Aufschub (defferal).

Durch Vergrösserung der Summe der Abzüge wird die Steuerschuld schon vom Zeitpunkt der Investierung an vermindert, anstatt die Abzüge erst in späteren Jahren gegen eventuelle Erträge aus der Investition anzurechnen. Dadurch wird ein künstlicher Verlust hervorgerufen, welcher zur Folge hat, dass die in Wirklichkeit geschuldete Steuer erst in einem späteren Jahr fällig wird.

- Aufnahme von Darlehen (leverage).

Ein Steuerzahler nimmt für eine Investition in deren Höhe oder nach Möglichkeit noch mehr Kredit auf, anstatt seine eigenen Mittel dafür aufzuwenden. Neben dem wirtschaftlichen Vorteil, dass er sein nicht benötigtes Kapital für andere Zwecke zur Verfügung hat, entstehen ihm dadurch auch steuerliche Vergünstigungen; diese Technik soll an folgendem Beispiel verdeutlicht werden: Eine Investition im Gesamtwert von total 100 Einheiten wird vom Steuerzahler so geplant, dass er 90 Einheiten aus Fremdkapital (Darlehen) finanziert -

90 Darlehen von Dritten

10 eigene, persönliche Aufwendungen

100.

Befindet sich der Steuerzahler in der höchsten Steuerklasse von 70 % und kann er auf seiner Investition im 1. Steuerjahr eine beschleunigte Abschreibung von 20 vornehmen, so wird seine Steuerschuld um 14 Einheiten reduziert (70 % von 20); in dieser Konstellation ist der zulässige Abzug im 1. Steuerjahr grösser als die persönlich aufgewendeten Mittel, und er hat damit eine seine ursprüngliche Investition um 4 Einheiten übersteigende Ersparnis erzielt.

- Umwandlung von normalem Einkommen zu Kapitalgewinn durch Abschreibung ⁶⁹⁾.

69) siehe unten § 1, III, G

2) Anwendungsbereich 70)

2) 1) Investitionen in Grundeigentum 71)

Eine Investition in Grundeigentum bewirkt nicht nur einen künstlichen Verlust, sondern gewährt auch einen Kapitalzufluss. Die oben beschriebene Technik der Aufnahme von Darlehen wirkt sich hier steuerlich äusserst vorteilhaft aus; zudem beschränkt sich die eigene Investition auf ein absolutes Minimum 72).

2) 2) Investitionen in die Landwirtschaft

Die wichtigsten steuerlichen Vorteile bei diesen Investitionen bestehen einerseits in der Möglichkeit des Steuerzuschubes für eines oder mehrere Jahre oder bis zu einem Zeitpunkt, in dem ein tieferer Steuersatz auf den Steuerpflichtigen anwendbar ist, und anderseits in der Umwandelbarkeit der normalen Einkommensteile in Kapitalgewinne. Die populärsten tax-shelters finden sich auf dem Gebiet der Viehzucht, Pferdezücht und des Anbaus von bestimmten Baum- und Getreidearten.

3) Form der Investition

Zusätzlich zur Art der Investition muss auch noch die Form der Investition berücksichtigt werden; je nachdem, ob eine Investition in Form einer Partnerschaft oder einer juristischen Person getätigt wird, kann das enorme steuerliche Konsequenzen nach sich ziehen. So kann sich der Verlust in einer

70) Die Einsetzung vieler dieser Tätigkeiten unter den Begriff des "tax shelters" kann in Frage gestellt werden und ist zumindest ungenau, handelt es sich doch bei den meisten dieser Investitionen letztlich um solche, die vom Kongress mittels Steuervergünstigungen gefördert werden.

71) Es werden an dieser Stelle nur die beiden hauptsächlichen Investitionen im Zusammenhang mit Grundeigentum vorgestellt; für andere, ebenfalls verbreitete Anwendungsfälle wie beispielsweise Investitionen in die Oel- und Erdgasindustrie oder in die Filmindustrie muss auf die Literatur verwiesen werden; Master Tax Guide 1978, a.a.O. Fussnote 14, Paragraph 353 ff)

72) siehe unten § 1, III, G, 4)

Partnerschaft als tax-shelter für das übrige Einkommen des einzelnen Partners auswirken, oder die Wahl einer bestimmten Gesellschaftsform hat ausnahmsweise direkte Folgen auf die einzelnen Gesellschafter 73).

4) Beschränkung der Abzüge

Für die oben beschriebenen tax-shelter-Aktivitäten mit Ausnahme der Investitionen in Grundeigentum 2) 1) gilt noch eine besondere sogenannte Risikobeschränkung (at risk limitation). Danach darf die Höhe des geltend gemachten Verlustes aus einer Investition in einem Steuerjahr die persönlich dafür aufgewendeten Mittel nicht übersteigen; das heisst, dass die geltend gemachten Abzüge vom Bruttoeinkommen aus der betreffenden Tätigkeit nicht grösser sein können als die Summe des darin investierten Bargeldes, übriges dafür benötigtes persönliches Vermögen und aufgenommene Darlehen, für die der Steuerzahler persönlich haftet oder eine Garantie abgegeben hat (recourse financing im Gegensatz zu non-recourse financing, wobei keine persönliche Haftpflicht des Steuerzahlers eintritt).

5) Reduzierter Abzug der Zinsen auf Investitionen für natürliche Personen

Der gesetzlich bewilligte Abzug von Zinsen auf Investitionen darf für natürliche Personen die Summe von 10'000 Dollars, zusammen mit dem Netto-Investitionseinkommen nicht übersteigen 74). Die darüber hinausgehenden Zinsen in einem Steuerjahr können jedoch unter Berücksichtigung dieses

73) vgl. dazu besonders die Bestimmungen über die "Sham-Gesellschaften", bei denen sich die steuerlichen Aspekte direkt auf die Gesellschafter auswirken.
Federal Tax Course, a.a.O. Fussnote 14, Paragraph 3140 ff)

74) Zins vor 1970 ist unbeschränkt abzugsfähig; Zins vor 1976 fällt unter die alte Freistellungsregelung von 25'000 Dollars

Maximalwerte in späteren Jahren vom Brutto-Einkommen abgezogen werden.

F. Steueroasen ⁷⁵⁾ =====

Die Entstehung und der Gebrauch von Steueroasen (tax heavens) ist prinzipiell auf zwei Ursachen zurückzuführen. Die erstere liegt in der allgemein verbreiteten Motivation zur (legalen) Umgehung und Verminderung der gesetzlichen Steuerpflicht (avoidance); die zweite ist im widerrechtlichen Versuch begründet, möglichst viel Kapital vor den (Steuer-) Behörden geheimzuhalten (evasion).

Bei einer Steueroase muss es sich unter völkerrechtlichen Gesichtspunkten um ein souverändes Land handeln. Eine Steueroase kann also nicht in einer internationalen Vereinigung oder Zusammensetzung von Ländern gelegen sein; ebenso wenig muss es sich (wie landläufig gerne angenommen wird) um eine Insel oder eine unterentwickelte Nation handeln. Jeder souveräne Staat kann zu einer Steueroase werden; entscheidend ist einzig, für welche Zwecke sein Steuerrecht ausgenützt wird und welche Art von Rechtsgeschäften abgewickelt werden sollen.

Eine Steueroase im klassischen Sinn besitzt jedoch bestimmte Merkmale, die sie von anderen Ländern unterscheidet und als eigentliche Steueroasen erkenntlich machen ⁷⁶⁾;

75) Marshall J. Langer, Roy Albert Povell, Foreign Tax Heavens S. 17 ff), Practising Law Institute, Nummer 55, New York City, 1973

76) Neben den alten Steueroasen in Europa wie die Schweiz, Liechtenstein, Luxembourg und Monaco sind die modernen und heute eher bekannten in der Karibik erwähnenswert: Bahamas, Virgin Islands, Niederländische Antillen sind die wichtigsten; daneben gelten jedoch auch Barbados, Haiti, Jamaica, St. Vincent und die Grand Caymen Islands als Steueroasen im klassischen Sinn.
(Siehe auch unten Fussnote 647)

- Keine oder zumindest sehr tiefe Steuer auf der geplanten Investition oder Aktivität. Es gibt beispielsweise Länder, die Erträge aus Rechtsgeschäften, die ausserhalb ihres Territoriums geschlossen wurden, nicht besteuern.
- Gut ausgebautes Kommunikationssystem
- Dienstleistungen wie Banken und Rechtsanwälte
- Politische Stabilität
- Leichte Zugangsmöglichkeiten
- Verständliches, eigenes Rechtssystem; liberales Gesellschaftsrecht
- Doppelbesteuerungsabkommen mit anderen Staaten
- Faktoren wie Sprache, Währung etc.; sie sind jedoch von eher untergeordneter Bedeutung.

So alt wie die Steueroasen sind natürlich die Bemühungen, deren Inanspruchnahme zu unterbinden. Das grösste Problem im Kampf gegen die Steuerumgehung bildet die damit verbundene Anonymität; das Ausmass der Umgehungen kann nur aufgrund von Schätzungen erahnt werden. Der US-Kongress ist bemüht, dieser Erscheinung irgendeinen Riegel vorzuschieben. Trotz dieser Anstrengungen hält der Trend zur Gründung von sogenannten Basisgesellschaften in Steueroasen (foreign base companies) immer noch an; das gilt insbesondere für jene Steueroasen wie die Niederländischen Antillen, die mit den USA ein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen haben ⁷⁷⁾.

77) Zum Begriff der Basisgesellschaft siehe Bernhard Gresfeld, Basisgesellschaften im internationalen Steuerrecht, Tübingen 1975;

Eine der hauptsächlichen Neuerungen im Kampf gegen die Bildung dieser Basisgesellschaften bildet zweifellos die Einführung des Konzepts der kontrollierten ausländischen Gesellschaft und der Regelung über das sogenannte Subpart F - Einkommen:

- controlled foreign corporation (CFC)
Mehr als die Hälfte (51%) der Aktien der ausländischen Gesellschaft steht im Besitz von US-Aktionären mit je mindestens 10% Anteil.

- subpart F - income

Unter diesen Begriff fallen zur Hauptsache Einkünfte aus der Versicherung von US-Risikos, von ausländischen Basis-Gesellschaften und solche, die entstanden sind aus Tätigkeiten unter den internationalen Boykottbestimmungen oder im Zusammenhang mit Bestechungen.

- Die Regelung besteht darin, dass Subpart F - Einkommen von einer kontrollierten, ausländischen Gesellschaft direkt auf dem Einkommen des amerikanischen Aktionärs besteuert wird, auch wenn es sich tatsächlich nur um Einkommen der Gesellschaft handelt. Auf den später ausgeschütteten Dividenden wird dann allerdings keine Steuer mehr erhoben.

siehe in diesem Zusammenhang auch unten § 26, V /
§ 28, III

G. Besondere steuerliche Aspekte im Zusammenhang mit Grundeigentum

1) Abschreibungen im Allgemeinen

Die Abschreibung (depreciation) ist eine der vielen Arten von Abzügen vom Bruttoeinkommen zur Ermittlung des steuerpflichtigen Nettoeinkommens. Wegen der besonderen Regelung, die sie im amerikanischen Steuerrecht erfährt, und ihrer Bedeutung im Zusammenhang mit dem Grundeigentum, muss an dieser Stelle etwas näher auf diese spezielle Abzugsart eingegangen werden.

Die Abschreibung ist im allgemeinen zulässig entsprechend dem Verbrauch, der Abnutzung und der Entwertung von Vermögen, das im Rahmen des Geschäftsablaufes gebraucht wird oder zur Erzielung von Einkommen verwendet wird.

Man unterscheidet folgende Abschreibungsmethoden:

1) 1) die lineare Abschreibungsmethode (straight-line)

Die lineare Methode ist die allgemein übliche Art der Abschreibung. Sie besteht darin, dass während der Dauer der Nutzung (useful life) jährlich gleichbleibende Abschreibungsbeträge abgezogen werden.

1) 2) die beschleunigten Abschreibungsmethoden

Das amerikanische Recht kennt zwei Arten von degressiven Abschreibungen:

- (double) declining-balance method.

Bei dieser Art von Abschreibung ist der abgezogene Betrag im ersten Jahr am grössten und nimmt dann mit jedem weiteren Jahr ab. Die Berechnungsbasis wird jedes Jahr um die Abschreibung vermindert; der Buchrestwert wird mit einem konstanten Prozentsatz abgeschrieben. Dieser Prozentsatz kann doppelt so hoch sein (200%) wie derjenige, der bei der einfachen Abschreibungsmethode angewandt worden wäre.

- sum of the years-digit-method.

Die jährlichen Abschreibungsbeträge berechnen sich danach wie folgt: Der Vermögenswert wird multipliziert mit einem Bruch, dessen Zähler die jeweiligen übrig bleibenden Jahre der Nutzung repräsentiert (useful life) und dessen Nenner sich aus der Summe der einzelnen Jahre der gesamten Lebensdauer zusammensetzt ⁷⁸⁾ (sum of years-digit).

1) 3) andere, gleichwertige Abschreibungsmethoden

Zusätzlich zu den oben erwähnten Methoden kann der Steuerzahler jede andere, gleichwertige Abschreibung anwenden, solange das Total der Abzüge während den ersten zwei Dritteln der Nutzungszeit nicht grösser ist, als was nach der declining-balance-method gestattet wäre.

1) 4) Wechsel in der Abschreibungsmethode

Eine Änderung von einer Abschreibungsart zu einer anderen ist grundsätzlich nur möglich mit einer Bewilligung der zuständigen Steuerbehörde. Ohne Bewilligung ist ein Wechsel gestattet bei neuem Vermögen von der 200% oder 150% declining-balance-method zur linearen Methode und bei gebrauchtem Vermögen von der 150% declining-balance-method zur linearen Methode.

1) 5) überhöhte und ungenaue Abschreibung

Werden in einem Steuerjahr weniger Abschreibungen vorgenommen als gesetzlich erlaubt wären, dann können die Rest-

78) 1978 Depreciation Guide, Commerce Clearing House, Nummer 31, 11 Juli 1978

Paragraph 11 ff): Beispiel:

Vermögenswert = 1'000, useful life = 10, sum of years-digit = $1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 = 55$

Jahr 1 - Abschreibung = $10/55 \times (1'000) = 182$

Jahr 2 - Abschreibung = $9/55 \times (1'000) = 164$

Jahr 10- Abschreibung = $1/55 \times (1'000) = 18$

beträge nicht in einem anderen Steuerjahr abgezogen werden. Der Buchwert des abschreibbaren Vermögensteiles muss um den nach steuerrechtlicher Norm vorgesehenen Betrag abgeschrieben werden, ohne Rücksicht darauf, ob der Steuerzahler im betreffenden Steuerjahr diesen Abzug tatsächlich geltend gemacht hat, oder ob der vorgenommene Abzug seine Steuerschuld reduzierte.

Sind übermässige (excessive) Abschreibungen erfolgt, so kann der Steuerzahler den Buchwert des Aktivums trotzdem nur um den Betrag vermindern, den er von seiner Steuerschuld effektiv in Abzug bringen konnte (tax benefit rule); zur Berechnung dieses Betrages (tax benefit amount allowed) wird auf die fällige Einkommenssteuer abgestellt.

2) Das Prinzip der Abschreibung

Wie oben bei der Beschreibung der vom Brutto-Einkommen absetzbaren Ausgaben erläutert worden ist, können gewisse Arten von Aufwendungen nicht abgezogen werden ⁷⁹⁾. Einer der wichtigsten Anwendungsfälle dieser Regel gilt für die sogenannten Kapitalausgaben (capital expenditures). Das Konzept der Abschreibung bietet dafür einen gewissen Ausgleich.

Die Steuergrundlage eines bestimmten Gegenstandes wird gebildet durch die Höhe der dafür aufgewendeten Kosten bzw. Kapitalauslagen einschliesslich der nach dem Erwerb anfallenden Auslagen.

Es sind demzufolge nur die Kapitalausgaben, die während der Dauer des Gebrauches eines Gegenstandes darin investiert worden sind, die auf dessen Steuergrundlage eine Auswirkung haben, und niemals die jährlich abzugsfähigen übrigen Auslagen. Auf der anderen Seite wird jedoch die Steuergrundlage beeinflusst bzw. abgewertet durch die Abschreibungen und bildet somit die Grenze der zulässigen Abschreibungen ⁸⁰⁾. Die Einrichtung der Abschreibung ermöglicht es dem Steuer-

79) vgl. § 1, III, B, 3) 2) und 3) 3)

80) Die maximale Abschreibung kann niemals höher sein als der tatsächliche Wert einer Sache.

zahler, mittels jährlichen Abzügen, verteilt auf die Zeitdauer der Nutzung einer Sache, den Umfang seiner darin investierten Kapitalausgaben zurückzuerhalten.

3) Umfang der Rückerstattung

Der Umfang der Rückerstattung für die in eine Sache investierten Kapitalausgaben bestimmt sich durch zwei Faktoren:

3) 1) Die Abschreibungsmethode

Dadurch wird die Rückerstattung beschleunigt oder verlangsamt ⁸¹⁾.

3) 2) Die Bestimmung der Dauer des Gebrauchs

Die Dauer des Gebrauchs (useful life) beeinflusst die Höhe der einzelnen, jährlichen Abschreibungsbeträge; je länger die Dauer, umso kleiner die möglichen Abschreibungen.

Dieser Faktor ist naturgemäss unbestimmt und unterliegt einer Schätzung auf Grund von Erfahrungswerten und Vergleichen. Es liegt auf der Hand, dass ein auf solchen Schätzungen basierendes System nicht gerade der Rechtssicherheit dienlich ist, und die Steuerbehörden der USA sind seit Jahren bemüht, einigermaßen gültige Richtlinien aufzustellen. Das Ergebnis dieser Anstrengungen war das sogenannte ADR-System, das im Jahre 1971 eingeführt wurde (Class Life Asset Depreciation Range System) ⁸²⁾. Auf Sachen, die nach 1970 in Gebrauch genommen wurden, können vom Steuerzahler wahlweise entweder Schätzungswerte (die von den Steuerbehörden akzeptiert werden müssen) oder die von den Behörden im ADR-System aufgestellten Richtwerte angewendet werden.

Dieses ADR-System hat sich bis heute in vielerlei Hinsicht als äusserst nützlich erwiesen, insbesondere wurde

81) siehe oben § 1, III, G, 1

82) vgl. Federal Tax Course, a.a.O. Fussnote 14, Paragraph 2033. Für Gegenstände, die vor 1971 erworben wurden, wurde das sogenannte Class Life System (CLS) eingeführt, siehe Depreciation Guide 1978, a.a.O. Fussnote 78, Paragraph 141 ff).

dadurch den langwierigen Streitigkeiten mit den Behörden über die Richtigkeit einer geschätzten Gebrauchsdauer ein Ende bereitet. Die Vermögensobjekte werden je nach Art (z.B. Büro-einrichtungsgegenstände) oder nach Gebrauch (z.B. für die Landwirtschaft) in verschiedene Klassen eingeordnet⁸³⁾. Für jede Klasse wird die Gebrauchsdauer bzw. die Periode der Abschreibung angegeben. Wählt ein Steuerzahler für ein bestimmtes Steuerjahr die Anwendung des ADR-Systems, so müssen alle in dieselbe Klasse fallenden Gegenstände gemäss der angegebenen Zeitdauer (20 % Abweichung auf jede Seite möglich) und unter Abzug des Schrottwertes (scrap value) abgeschrieben werden.

4) Zulässigkeit der Abschreibung für Grundeigentum

Nicht alle Sachen können abgeschrieben werden: Diese besondere Steuervergünstigung ist grundsätzlich nur erlaubt auf Objekte, die geschäftlichen Zwecken dienen oder sonst irgendwie zur Einkommensbeschaffung gebraucht werden.

Nicht abgeschrieben werden können somit Kapitalausgaben in Grundstücke und private Wohnhäuser für den persönlichen Gebrauch (residence)⁸⁴⁾. Bei gemischt privat-geschäftlichen Gebäuden ist die Abschreibung nur insoweit möglich, als es sich tatsächlich um Räumlichkeiten für geschäftliche Zwecke handelt. So kann der Vermieter eines Wohnhauses seine darin investierten Kapitalaufwendungen abschreiben, während der Mieter auf der anderen Seite nicht berechtigt ist, seine Auslagen

83) Es gibt noch keine Klasse für Gebäude; diese müssen nach den alten vor 1971 herrschenden Richtlinien abgeschrieben werden: Master Tax Guide 1978, a.a.O. Fussnote 14, Paragraph 1168 B

84) Das gleiche gilt für geistiges Eigentum wie know-how, Kundenlisten etc., deren Gebrauchsdauer als unbestimmt angesehen wird.

zur Instandhaltung der Mietsache abzuziehen. Vorbehalten sind eigentliche, während der Mietdauer aufgewendete Kapitalauslagen des Mieters, wobei als Berechnungsgrundlage die kürzere der Gebrauchsdauer oder die Dauer des Mietvertrages gilt ⁸⁵⁾.

Im weiteren sind für Grundeigentum nur ganz bestimmte Abschreibungsmethoden zulässig. Grundsätzlich kann für "neues" Grundeigentum, das nach dem 24. Juli 1969 entstanden ist, als einzige beschleunigte Abschreibung nur die 150 % declining-balance Method angewendet werden. Höhere Abschreibungen sind nur zulässig (200 % declining-balance oder sum of years-digit) für "neue" Wohnhäuser mit mindestens 80 % Brutto-Einkommen aus Mietwohnungen. Für schon vor dem 24. Juli 1969 gebrauchtes und später erworbenes Grundeigentum ist nur die lineare Abschreibung erlaubt (125 % declining-balance für gebrauchte Miethäuser). Für alles andere Grundeigentum ist gleichfalls nur die lineare Methode vorgesehen.

In diesem Zusammenhang muss noch auf das enge Zusammenwirken von Abschreibung und tax-shelter verwiesen werden. Die Ausnützung von vorteilhaften Abschreibungsmöglichkeiten ist eine der hauptsächlichsten tax-shelter Techniken. Dem Gesetzgeber ist durch die Einführung von Steuervergünstigungen bzw. -nachteilen in der Form von erhöhten oder beschränkten Abschreibungsmöglichkeiten ein wichtiges Instrument zur Steuerung und Einflussnahme auf dem Gebiet von Investitionstätigkeiten in die Hand gegeben. Das gilt heute besonders auf dem Sektor des Grundeigentums und besonders bei Investitionen in Miethäuser mit niedrigen Mietzinsen (real estate tax shelter für Sozialwohnungen).

85) Federal Income Taxation, a.a.O. Fussnote 14 (16), S. 394

5) Rückbuchung von Abschreibungen

Die vom Steuerzahler bei der Veräußerung von Grundeigentum erzielten Kapitalgewinne unterliegen der besonderen Kapitalgewinnsteuer. Ist diese Veräußerung jedoch vor Ablauf der vorausgesehenen und als Berechnungsgrundlage für die Abschreibung dienenden Gebrauchsdauer erfolgt und wurde auf den darin investierten Kapitalausgaben eine Abschreibung vorgenommen, so unterliegt die Besteuerung der Kapitalgewinne einer besonderen Regelung (recapture of depreciation).

Bestand das Eigentum ein Jahr oder weniger, so werden alle Kapitalgewinne in der Höhe der seit 1963 aufgelaufenen Abschreibungen als normales Einkommen behandelt und nach diesen Steuersätzen versteuert. Dauerte das Eigentum über einen längeren Zeitraum an, dann unterliegt im wesentlichen nur die Differenz zwischen dem effektiv in Abzug gebrachten beschleunigten Abschreibungsbetrag und dem nach der linearen Abschreibungsmethode ermittelten Betrag der normalen Einkommenssteuer. Die darüber hinausgehenden Kapitalgewinne werden mit der Kapitalsteuer bewertet ⁸⁶⁾.

6) Besteuerung vom Immobilienmaklern

Eine besondere Schwierigkeit liegt in der Besteuerung von Immobilienmaklern (dealer); der Grund dazu liegt in der Regel, dass Einkommen aus dem Verkauf von Vorräten (inventory) den Einkommenssteuersätzen unterliegt und nicht die vorteilhafte Behandlung der Kapitalgewinnsteuer genießt.

Der Kern des Problems liegt im Unterschied zwischen Einkommen aus einer einmaligen Investition und demjenigen aus einer andauernden, beruflichen Tätigkeit. Nur der Immobilienhändler ist in der Lage, mehrere Grundstücke zugleich zur Verfügung zu haben und somit gleichsam aus Vorratsbeständen

86) Federal Tax Course, a.a.O. Fussnote 14, Paragraph 1619

schöpfen zu können, und deshalb werden seine Gewinne nach der Absicht des Gesetzgebers der höheren regulären Einkommenssteuer unterworfen.

Die Entscheidung, ob eine Person nur eine Kapitalanlage macht oder sich als Immobilienhändler betätigt, kann nur auf Indizien beruhen: Das Vorliegen einer besonders dafür ausgerüsteten Geschäftsstelle, die Art der Werbung für das Verkaufsprodukt und die Höhe des erzielten Gewinnes⁸⁷⁾. Das Kriterium für die steuerliche Bevorzugung liegt in dem Faktor, ob der Gewinn in einer zum üblichen Geschäftsbereich liegenden Tätigkeit erzielt worden ist, oder ob es sich um eine mehr oder weniger einmalige Gelegenheit gehandelt hat⁸⁸⁾.

87) u.a. Wineberg v. Commissioner
326 F. 2 d, 157 (1963)

88) Starke v. Commissioner
312 F. 2 d, 608 (1963)

2. Aufbau der Steuerordnung

=====

I. Historischer Ueberblick ⁸⁹⁾

Bis zur zweiten Hälfte des 19. Jahrhunderts beruhten die einzigen Einnahmen der Regierung auf der Erhebung von Zollgebühren und dem Verkauf von regierungseigenem Land.

Die erheblichen Kosten, bedingt durch die harten Jahre des Bürgerkrieges, machten es jedoch bald erforderlich, nach neuen Einnahmequellen zu forschen. Damit war die Notwendigkeit zur Bildung einer eigentlichen Steuerrechtsgesetzgebung gegeben. Das Gesetz von 1862 führte zum ersten Mal eine direkte Einkommenssteuer und eine Erbschaftssteuer ein; die Einkommenssteuer war progressiv gestaffelt und betrug 3 % auf Einkommen bis zu 10'000 \$ und 5 % auf höheren Einkommen.

Diese von den Bedürfnissen des Krieges geprägten und geformten Steuern wurden in der nachfolgenden Friedenszeit bald wieder aufgegeben. Die Einzigen, die von der Einkommenssteuer betroffen waren, gehörten zur obersten Bevölkerungsschicht und, obwohl ihr Anteil etwa 1 % der Gesamtbevölkerung ausmachte, war es ihnen möglich, der neuartigen Einkommenssteuer den Todesstoss zu versetzen. An die Stelle der Besteuerung des Einkommens trat eine Art von Verbrauchssteuer auf Alkohol und Tabak, die bis ins 20. Jahrhundert hinein den grössten Teil des Bundeshaushaltes deckte.

A. Die verfassungsmässige Grundlage

=====

Trotz der Ablehnung nach dem Krieg wurde das Konzept der Einkommenssteuer nicht mehr vergessen, und die Anzahl seiner Verfechter und Befürworter war im Laufe der Jahre beträchtlich gewachsen. Die Anhängerschaft bestand vor allem aus den

89) siehe auch unten § 9

Farmern im Süden und Westen der Vereinigten Staaten.

Ein Höhepunkt im Kampf für die Bundeseinkommenssteuer bildete der Grundsatzentscheid des obersten amerikanischen Gerichtshofes im Jahre 1895 ⁹⁰⁾, der die direkte Einkommensbesteuerung durch den Bund als verfassungswidrig erklärte.

Trotz dieses Gegenschlages hielten die Bestrebungen zur Einführung einer Bundeseinkommenssteuer unvermittelt an und fanden schliesslich in Präsident Roosevelt einen vehementen Befürworter. Seiner Initiative ist es denn auch letztlich zu verdanken, dass im Jahre 1913 die Ergänzung der Bundesverfassung ⁹¹⁾ ratifiziert wurde, welche dem Kongress die Kompetenz zur Erhebung von Bundeseinkommenssteuern übergab. Damit war die eigentliche Grundlage zur Steuerrechtsgesetzgebung geschaffen.

B. Internal Revenue Code (I.R.C.)

=====

Der Internal Revenue Code von 1939 bildete die Zusammenfassung und Uebersetzung aller bis zu diesem Zeitpunkt ergangenen Steuergesetze und wurde damit zur Grundlage für die weitere Entwicklung des Steuerrechtes. Alle nachfolgenden Steuergesetze wurden in der Form von Ergänzungen (amendments) zu diesem Werk geschaffen.

Das Jahr 1954 leitete dann mit dem Internal Revenue Code von 1954 die erste grosse Revision des bestehenden Steuerrechtes ein. Die wichtigsten Neuerungen betrafen die Massnahmen für eine beschleunigte Abschreibung ⁹²⁾ zur Intensivierung der Investitionstätigkeit, die Regelung der Steueranrechnung von Dividendenauszahlungen für Aktionäre und die Verminde-

90) Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co.
157 U.S. 429 (1895)

91) XVI Amendment (25. Feb. 1913)

92) siehe oben § 1, III, G 1) 2)

rung des Steuersatzes für pensionsberechtigte Personen über 65 Jahre.

Diese revidierte Fassung des Internal Revenue Code wurde im grossen und ganzen bis zum heutigen Tag beibehalten (1954 Code). Ueber die Jahre erfolgten kleinere und grössere Aenderungen, die jeweils den Bedürfnissen der Bundeskasse und dem Stand der Wirtschaft angepasst waren. Die wichtigsten sind der Revenue Act von 1962 unter Präsident Kennedy und der Tax Reform Act von 1969 unter Präsident Nixon. Die besonders für Ausländer wichtigste Entwicklung bestand im Foreign Investors Tax Act von 1966 (FITA), der die neue amerikanische Steuerpolitik gegenüber Ausländern zum Inhalt hat und vor allen Dingen auf ausländische Investitionen in den USA gerichtet ist. In geringem Masse wurden die Ausländer auch durch die Ergänzungen des Tax Reform Act von 1976 betroffen ⁹³⁾. An dieser Tatsache des prinzipiellen Festhaltens am 1954-Code hat auch das neue Steuergesetz von 1978 nichts geändert; wie seine Vorgänger brachte es grundsätzlich nur Anpassungen an die bestehende Regelung und keine Neuerungen.

II. Die Steuergesetzgebung

Wie aus dem kurzen geschichtlichen Ueberblick in den Vereinigten Staaten hervorgeht, muss die Steuergesetzgebung allgemein einer dynamischen Entwicklung und einer stetigen Anpassung an die wechselnden zeitlichen Bedingungen und Situationen unterworfen werden. Dazu tritt der Umstand, dass das Steuerrecht jegliche persönliche und geschäftliche Tätigkeit regelt und, je mehr sich dieses Tätigkeitsfeld ausweitet, umso vielfältiger und technischer werden die damit zusammenhängenden Bestimmungen. Diese Tat-

93) näheres siehe unten § 15

sache wird mit dem fortwährenden Wechsel in der Gesetzgebung bewiesen.

Die Entstehung eines neuen, der jeweiligen Situation gerechter werdenden Steuergesetzes beruht gewöhnlich auf der Anregung des Präsidenten der Vereinigten Staaten; manchmal wird die Initiative vom Parlament selber ergriffen. Da laut der US-Bundesverfassung ⁹⁴⁾ jedes Steuergesetz seinen Ursprung im Repräsentantenhaus haben muss, wird der Vorschlag zuerst einmal von einem besonderen Ausschuss dieses Hauses beraten (Committee on Ways and Means). An dieser Beratung (Public Hearing) nehmen Vertreter der Regierung (meist der Finanzminister), der Steuerbehörden und interessierter privater Kreise teil. Die Aussagen dieser Vertreter werden später veröffentlicht. Nach diesen Beratungen zieht sich der Ausschuss zur Beschlussfassung hinter geschlossene Türen zurück. Gemeinsam mit Vertretern des Finanzministeriums werden an diesen Sitzungen die Grundzüge des neuen Gesetzes festgelegt und in Gesetzesform gefasst (Bill). Zusätzlich wird noch ein Katalog von Erklärungen, näheren Ausführungen und Rechtfertigungen für das neue Gesetz verfasst (Committee Report). Nach diesen Vorbereitungen folgen die Debatten und die eigentliche Abstimmung darüber im Repräsentantenhaus, welche wörtlich im Parlamentsbericht festgehalten werden (Parliament Record) ⁹⁵⁾. Der Gesetzesvorschlag wird darauf im Haus des Senates einem ähnlichen Verfahren unterzogen. Der Vorschlag mit den eventuellen Ergänzungen oder Abänderungen des Senates kommt dann vor einen Ausschuss (Committee of Conference of the House and Senate), der sich aus Mitgliedern von beiden Häusern zusammen-

94) U.S. Constitution, Art. 1, Sec. 7, C 1.1.

95) Dieser Parlamentsbericht wie natürlich auch die Berichte der Ausschüsse des Repräsentantenhauses und des Senates sind von grossem Interesse, weil sie bereits Aufschluss geben über die zu erwartenden, künftigen Steuergesetze.

setzt und mittels des einfachen Mehrheitsprinzips die bestehenden Differenzen bereinigt und sich meistens auf eine Kompromisslösung einigt. Nachdem Repräsentanten und Senatoren dem Vorschlag zugestimmt haben, muss der Präsident seinerseits das Gesetz noch mit seiner Unterschrift ratifizieren, wobei ihm auch das Vetorecht zusteht.

III. Aufbau des I.R.C.

Der Internal Revenue Code erscheint jährlich und umfasst über 2'000 Seiten und mehr als 9'000 Artikel (sections). Er ist in sieben Untertitel (A bis G) unterteilt, welche ihrerseits wieder in Kapitel, Unterkapitel, Teile, Artikel, Unterartikel, Paragraphen und Unterparagraphen eingeteilt sind ⁹⁶⁾.

Neben den Anweisungen und Ausführungen auf den Steuererklärungen ⁹⁷⁾ gelten die Bestimmungen (Treasury Regulations) als offizielle Darstellung des I.R.C. ⁹⁸⁾. Es kommt ihnen damit die Funktion eines gesetzeskräftigen Kommentars des U.S. Steuerrechtes zu. Diese Bestimmungen werden ebenfalls jedes Jahr von den Steuerbehörden verfasst und haben den ganzen I.R.C. zum Inhalt ⁹⁹⁾. Vor ihrer rechtskräftigen Veröffentlichung

96) Die Einkommenssteuer ist im Untertitel A geregelt. Untertitel A umfasst beispielsweise 6 Chapters. Chapter 1 (normal taxes and surtaxes) ist unterteilt in die Subchapters A bis I; Subchapter in die Parts I bis VI, Part I in die Sections 1 bis 5 usw.

97) siehe oben § 1, III, B, 9)

98) Briner, S. 223.

Einen guten Ueberblick für den Praktiker vermittelt auch das Verzeichnis und die Erklärung der verschiedenen Steuerformulare im Anhang I des gleichen Buches.

99) Der Umfang dieser Bestimmungen ist enorm: Allein die Bestimmungen des Subtitle A des I.R.C. über die Bundeseinkommenssteuer (income tax regulations) umfassen drei dicke Bände.

Erhältlich sind diese Ausgaben wie übrigens auch der I.R.C. u.a. beim Commerce Clearing House, Inc., Chicago, Illinois 60646.

chung werden sie vom Finanzminister begutachtet und unterliegen während einer 30-tägigen Frist der Kritik von privater Seite ¹⁰⁰⁾.

Sie erscheinen gegenwärtig unter dem Titel 26 des Code of Federal Regulations, wobei die Bestimmungen über die Einkommenssteuer oder beispielsweise die Bestimmungen über die Erbschaftssteuer je einen bestimmten Teil davon bilden.

§ 3. Die Steuerverwaltung =====

I. Der Internal Revenue Service (I.R.S.)

Während das Finanzministerium sich um die grundsätzlichen Aspekte der Formulierung und Bildung der Steuerpolitik kümmert, obliegt die Verwaltung der Bundessteuern primär dem Internal Revenue Service. Koordination zwischen diesen beiden Zweigen der Exekutive wird dadurch erreicht, dass der Internal Revenue Service dem Finanzdepartement angeschlossen ist und dadurch der Aufsicht des Finanzministers unterstellt wird ¹⁰¹⁾.

Die Organisation des I.R.S. ist stark dezentralisiert; im wesentlichen besteht sie in der Zentrale in Washington und den über die ganzen Staaten verstreuten lokalen Zweigstellen. Vorsteher der Zentrale in Washington ist der Commis-

100) Schmid, Paul F.
The Tax Regulations Making Process - Then and Now;
24 Tax Lawyer 541 (1971)

101) Die offizielle Beschreibung des Internal Revenue Service findet sich in den Bestimmungen a.a.O.,
Fussnote 99, Part 601.

sioner, der direkt vom amerikanischen Präsidenten ernannt wird und der für das gesamte amerikanische Steuerwesen verantwortlich zeichnet. Die Zweigstellen sind in sieben Regionen und auf die 69 wichtigsten Städte (districts) der Vereinigten Staaten verteilt und unterstehen jeweils einem District Director. Dieser ist zuständig für die Ueberprüfung der aus seinem Bezirk eingehenden Steuererklärungen und die Einziehung der Steuern. Dabei sind ihm meistens untergeordnete, lokale Dienststellen behilflich ¹⁰²⁾.

II. Steuerrechtliche Entscheide

Auf der rangmässig gleichen Stufe wie der Commissioner steht der Chief Counsel, der ebenfalls vom amerikanischen Präsidenten ernannt wird. Er ist der Vorsteher eines riesigen Heeres von Anwälten, die den I.R.S. in allen rechtlichen Fragen beraten.

Er verfasst neben den Ausführungsbestimmungen ¹⁰³⁾ die sogenannten Steuerentscheide (Revenue Rulings; Rev. Rul.). Diese Entscheide haben meist ein für mehrere Steuerzahler entstandenes Interpretationsproblem des Steuergesetzes zum Gegenstand und ergehen auf Anfrage (request for ruling) an die Regional- oder Bezirksstelle ¹⁰⁴⁾.

Diese Steuerentscheide haben bindende Wirkung für alle Beamten des I.R.S. und müssen von ihnen befolgt werden. In einem Grundsatzentscheid wird diese Wirkung wie folgt präzisiert ¹⁰⁵⁾:

102) Für Organisationsschemas und genaue Uebersicht siehe Briner, Seite 30 ff.

103) siehe oben § 2, III

104) Diese Revenue Rulings sind nicht zu verwechseln mit den sogenannten Treasury Decisions (T.D.), welche Ergänzungen zu den Treasury Regulations bilden.

105) Stubbs, Overbeck & Associates, Inc. v. USA 445 F. 2 d 1142 (1971) auf S. 1146 und 1147 (nähere Ausführungen über die Gerichtsbarkeit in Steuersachen siehe unten § 4).

Ein Steuerentscheid repräsentiert lediglich die Ansicht eines Rechtsanwaltes der Steuerbehörde und muss als solche betrachtet werden. Sie kann als willkommenes Hilfsmittel zur Interpretation eines Steuertextes benützt werden, ist jedoch niemals verbindlich für das Gericht und muss deutlich von den Regulations and Treasury Decisions unterschieden werden. Sie unterliegen also der gerichtlichen Anfechtung durch einen betroffenen Steuerzahler.

Weitere offizielle Stellungnahmen der Steuerverwaltung sind in vielfältigen Publikationen und Broschüren enthalten wie z.B. in den Erklärungen, die die verschiedenen Steuerformulare begleiten.

Als weiteres Mittel steht dem Steuerzahler noch die Möglichkeit zur Verfügung, die Meinung der Steuerbehörden über bereits geplante oder in naher Zukunft zu erwartende Tätigkeiten zu verlangen. Der Erlass von Entscheiden auf ein derartiges Ersuchen fällt in den Zuständigkeitsbereich der Zentralstelle in Washington D.C. und wird private letter ruling genannt. Diese Entscheide sind grundsätzlich persönlich an den Steuerzahler gerichtet und werden nur ausnahmsweise auch der Öffentlichkeit zugänglich gemacht. Auf keinen Fall gelten sie als Präzedenzfälle mit bindender Wirkung, auf die man sich berufen könnte.

§ 4. Die Gerichtsbarkeit in Steuersachen

=====

I. Die erstinstanzliche Zuständigkeit

Zuständig in Steuersachen ist der amerikanische Steuergerichtshof (United States Tax Court) ¹⁰⁶⁾. Vor diesem Gericht kann ein Steuerzahler die Mängel an der von ihm durch den Commissioner erhobenen Steuer geltend machen. Gegenstand der Gerichtsverhandlung sind ohne Beschränkung alle mit dem Sachverhalt verbundenen Rechts- und Tatfragen, und der Steuerzahler wie auch der Commissioner werden mit allen Unterlagen zugelassen (de novo).

Bis zur Einführung des Tax Reform Act 1969 bildete das Steuergericht lediglich eine unabhängige Regierungsstelle. Der Name "Tax Court of the United States" wurde im Jahre 1942 eingeführt. Im Jahre 1969 wurde das Gericht erneut umbenannt in den United States Tax Court (T.C.), erhielt die verfassungsmässige Grundlage und Stellung eines wirklichen Gerichtes und wurde damit zu einem Teil der judikativen Gewalt ¹⁰⁷⁾. Die damit gewonnene Macht zur Vollstreckung seiner Urteile lag vorher in der Kompetenz der ordentlichen Gerichte. Sitz des Gerichtes ist Washington D.C.. Gerichtsverhandlungen finden jedoch nach einem bestimmten Zeitplan in allen wichtigen Städten der Vereinigten Staaten statt, wobei der Commissioner dann durch einen Rechtsberater (Vorsteher des Chief Counsel) des örtlichen I.R.S. vertreten wird. Fällt das Urteil des Steuergerichtes gegen den Commissioner aus, so liegt es in seinem Ermessen, für die Steuerbehörden verbindliche Richt-

106) Für eine allgemeine Einführung:
Babbitt and Morris
An Introduction to the Tax Court of the United States
21 Tax Lawyer 615 (1968)

107) U.S.-Constitution Art. 1, Sect.8, clause 9

linien zu erlassen, wie bei einem solchen Sachverhalt in Zukunft vorgegangen werden muss, das heisst, ob sein Standpunkt oder der des Steuergerichtes in Zukunft zu befolgen sei (notice of Acquiescence (A) oder Non-Acquiescence (NA), veröffentlicht im Internal Revenue Bulletin).

Neben dieser Klage gegen den Commissioner vor dem Steuergericht steht es dem Steuerzahler auch frei, vor einem ordentlichen Gericht an seinem Wohnort (meist der District Court D.C.) gegen die Vereinigten Staaten vorzugehen.

II. Rechtsmittelweg

Gegen die Entscheide der ersten Instanz kann ein Rechtsmittel eingelegt werden.

Urteile des Steuergerichtes werden vom Berufungsgericht der Vereinigten Staaten (United States Court of Appeals C.A.) überprüft; die gleiche Instanz behandelt auch Rechtsmittel gegen Urteile der ordentlichen Gerichte. Auf das Verfahren sind die geltenden Vorschriften der Zivilprozessordnung anwendbar. Unter bestimmten, ausdrücklich aufgezählten Voraussetzungen ist auch eine Ueberprüfung der Urteile durch das oberste Gericht (U.S. Supreme Court S.C.) möglich, was jedoch grundsätzlich nur in ganz schwerwiegenden Fällen geschieht¹⁰⁸⁾, wenn sich eine Grundsatzentscheidung zur weiteren Verwaltung des Steuerrechtes als absolute Notwendigkeit aufdrängt.

108) Für eine eingehende Erörterung der zivilprozessrechtlichen und verfassungsrechtlichen Probleme, insbesondere die Beschwer zur Klage (standing to sue): Charles Alan Wright
Law of Federal Courts, 3. Auflage 1976
St. Paul, Minn., West Publishing Co.;
Zuständigkeit des Supreme Court: Chapter 12, Seite 526 ff.
Beschwer für Steuerzahler: Seite 43 ff.
Case: Frothingham v. Mellon
43 S.C. 597, 262 U.S. 447 (1923)

2. K A P I T E L

Der Eigentumsbegriff im amerikanischen Recht unter besonderer Berücksichtigung des Grundeigentums.

§ 5. Einleitung

=====

Gemäss den herrschenden und allgemein anerkannten Prinzipien des Internationalen Rechtes folgt die Regelung des Grundbesitzes dem Recht des Ortes der gelegenen Sache (*lex rei sitae*); das heisst, dass sich das Recht am Grundstück und die dinglichen Verhältnisse des Grundeigentums nach dem Recht desjenigen amerikanischen Staates richten, in dem das betreffende Grundstück gelegen ist. Im Zusammenhang mit Investitionen in amerikanisches Grundeigentum ist deshalb im Rahmen dieser Arbeit erforderlich und nützlich, die grundsätzliche Problematik des US-Sachenrechtes (Property Law) kurz zu beleuchten ¹⁰⁹⁾.

109) Infolge der eher abstrakten Betrachtungsweise dieses Rechtsgebietes wird im folgenden Abschnitt auf detaillierte Literaturhinweise verzichtet, und für eine eingehende Behandlung dieses Themas möchte ich auf folgende Publikationen verweisen.

- (1) Cornelius J. Moynihan,
Introduction to the Law of Real Property,
West Publishing Co.
St. Paul, Minnesota 1962, 11. Auflage 1975
- (2) John E. Cribbet
Corvin W. Johnson
Property: Cases and Materials
University Casebook Series
Mineola, New York, The Foundation Press,
Inc. 1978
(im folgenden zitiert als "Cribbet/Johnson")

§ 6. Der Eigentumsbegriff im amerikanischen Recht

=====

I. Historische Entwicklung

Ein Verständnis des common law Begriffes des Eigentums kann sich am ehesten durch einen geschichtlichen Ueberblick über die Klagemöglichkeiten ergeben, welche das Recht dem Eigentümer zu seinem Schutz zur Verfügung gestellt hat.

Der alte englische Besitzesbegriff "seisin" war die Grundlage dieser Besitzeschutzklagen. Nach Rechtsauffassung des common law hat seit jeher der Nachweis des früheren Besitzes als Eigentum gegolten; gegen einen Eindringling oder eine unfreiwillige Wegnahme einer Sache konnte sich der Eigentümer nur wehren, wenn er aufzeigen konnte, dass er das Land bzw. die Sache zuvor in seiner Gewalt gehabt hatte. Diese blosse Innehabung einer Sache war demnach schon immer mehr als eine Vermutung der absoluten Verfügungsgewalt; sie kam der absoluten Verfügungsgewalt gegenüber jeder anderen Person gleich, die sich nicht über eine frühere Innehabung ausweisen konnte. Wer als erster über einen Gegenstand die Gewalt ausüben kann, hat auch heute noch den sichersten Anspruch (title) auf die Sache; in diesem Sinn bedeutet Besitz zugleich Eigentum. Der ursprüngliche Begriff "seisin" umschrieb das, was man heute unter Besitz (possession) versteht; er wurde sowohl auf Grundstücke wie auch auf bewegliche Sachen angewendet, hat aber im Unterschied zu dem aus dem römischen Recht kommenden Begriff der "possession" jegliche rechtliche Bedeutung verloren.

II. Der Besitzesbegriff im modernen Recht

Nach herrschender Rechtsauffassung gilt derjenige als obligatorisch Berechtigter (possessor), der über einen Gegen-

stand körperliche Kontrolle und Verfügungsgewalt ausüben kann. Grundbesitz wird demnach dadurch erzeugt, dass eine Person ein Stück Land tatsächlich in Anspruch nimmt und darauf solche Tätigkeiten vornimmt, dass es für jeden vernünftigen und loyalen Menschen offenbar ist, dass dieses Land dem persönlichen Nutzen dieser Person dient und zu diesem Zweck beansprucht wird. Die Grenzen des geforderten Landstückes müssen auf irgend eine Art und Weise gekennzeichnet werden. Die Kontrolle über einen Gegenstand durch einen Vertreter oder Angestellten wirkt auf den Arbeitgeber zurück, da die eigentliche Gewalt letztlich in diesem begründet ist. Ein Wille oder eine Absicht zum Besitz ist nach Common-Law-Grundsätzen nicht erforderlich; eine unbewusste de-facto-Inbesitznahme ist ausreichend. Das Grundprinzip des anglo-amerikanischen Rechtes bezüglich des Besitzes wurde von den Gerichten wiederholt bestätigt. Die Verfügungsgewalt und die Herrschaft über ein Stück Land schliesst alles ein, was sich auf diesem Land befindet, vorausgesetzt, dass nicht von einer anderen Seite ein früherer (besserer) Anspruch geltend gemacht wird, gleichgültig, ob sich der Besitzer über die Existenz eines bestimmten Gegenstandes auf diesem Land bewusst ist oder nicht.

III. Anwendung des Besitzesbegriffes auf den Mietvertrag

Der ursprüngliche Zweck der Definition eines Besitzesbegriffes lag, wie oben ausgeführt, in der Errichtung eines Schutzes vor Uebergreifen Dritter auf das Eigentum (trespassing). Ein wichtiger Anwendungsfall dieser Schutzvorkehrung tritt im Besitz eines Gegenstandes durch einen Mieter ein, der sich gegen Beeinträchtigung von Dritten irgendwie zur Wehr setzen will. Man muss bei diesen Besitzesstörungen vorerst unterscheiden zwischen solchen, die nur den Mieter als unmittelbaren Beherrscher des Gegenstandes beeinträchtigen und solchen, die auch dem Vermieter einen Schaden berei-

ten, weil sie den Wert des Mietgegenstandes vermindern. Es handelt sich hier grundsätzlich um eine Frage der Haftung und der Klagelegitimation. Bis in die jüngste Vergangenheit lautete die Regel konsequenterweise, dass nur der Mieter als direkter Beherrscher der Sache die Besitzesschutzklage anstrengen kann; der Vermieter war nur subsidiär berechtigt im Falle eines Klageverzichtes durch den Mieter, welcher ihm jedoch für allen Schaden haftpflichtig war.

Dieser Lösungsansatz wurde erst in den letzten Jahren von den Gerichten neu überprüft und korrigiert; man gelangte zur Ueberzeugung, dass dem Rechtsschutz des Vermieters Genüge getan sei, indem man ihm ein eigenes Rechtsmittel zur Wiederherstellung des von Dritten verursachten Schadens gewährte. Nach heute herrschender Auffassung ist deshalb auf keine Weise gerechtfertigt, dass der Mieter mehr Schadenersatz geltend machen kann, als ihm tatsächlich durch die Verletzung seines Rechtes entstanden ist. Der Umfang der Besitzesklage des Mieters richtet sich demnach, wie unten noch näher aufgezeigt werden wird, genau nach dem Masse seiner Berechtigung an der Mietsache im internen Verhältnis zum Vermieter, und jeder muss unabhängig vom anderen den seinem Anteil entsprechenden Schaden einklagen.

IV. Der Eigentumsbegriff

Der Begriff des dinglichen Rechtes (ownership) lässt sich nun leicht aus den obigen Ausführungen ableiten: Der Eigentümer unterscheidet sich vom Besitzer nur insofern, als er infolge seiner früheren Besitzergreifung einen besseren Anspruch (title) auf einen Gegenstand hat. Der Besitzer kann die seiner Macht unterliegende Sache gegen alle anderen Personen erfolgreich verteidigen, ausgenommen gegen den Eigentümer, und das Ausmass seines Rechtes gegenüber Dritten ist genau so gross, wie es ihm intern vom Eigentümer zugestanden worden ist.

V. Besondere Aspekte des Grundeigentums

A. Bodenschätze

=====

Bodenschätze jeglicher Art sind ein Bestandteil des Bodens und damit des Grundstückes, in welchem sie gelegen sind; der Eigentümer des Bodens ist demzufolge zugleich Eigentümer der darin enthaltenen Bodenschätze, und bei einem Verkauf oder sonstiger Uebergabe wechseln sie den Eigentümer zusammen mit dem Grundstück. Die Bodenschätze können jedoch auch vom Grundstück getrennt werden und einen eigenen Eigentümer haben. Der Eigentümer eines Grundstückes kann dieses sowohl horizontal wie vertikal beliebig aufteilen und einem anderen beispielsweise das Eigentum am Untergrund verschaffen, während er die Oberfläche für sich selbst behält ¹¹⁰⁾.

Eine besondere Regelung gilt für Gold- und Silberminen: Nach englischem common law gehörten ursprünglich alle Gold- und Silberminen dem Königshaus. Bei der Gründung der Vereinigten Staaten wurde dieses Recht an die Bundesstaaten übertragen und wird von diesen geregelt und verwaltet. New York beispielsweise hat sich ausdrücklich im Gesetz ¹¹¹⁾ das Eigentum an allen Gold- und Silberminen vorbehalten, während in den meisten anderen Staaten das Grundeigentum auch die Verfügung über diese Minen miteinschliesst.

110) Cribbet/Johnson, S. 575 ff., insbesondere:
Grundwassereigentum S. 760 ff.
Oel und Gas S. 764
(unter Berufung auf Williams and Meyers,
Oil and Gas Law 1976)

111) N.Y. Laws of 1894
c. 317 §§ 80-85

B. Wilde Tiere

=====

Herrenlose Tiere sind nach amerikanischer Rechtsauffassung keine Sachen. Sie haben eine besondere Rechtsstellung und können deshalb nicht dem Eigentum unterworfen werden. Als Ausfluss seines Rechtes kann sich der Eigentümer eines Stück Landes alle auf seinem Boden befindlichen herrenlosen Wesen aneignen. Dies ist jedoch nicht als ein Besitzanspruch auf die Tiere zu werten, und die Tiere können auch nicht als ein Teil des betreffenden Grundstückes betrachtet werden; es handelt sich um einen Ausfluss aus dem Grundeigentum, und sobald ein herrenloses Tier die Grenze des Grundstückes überquert, hat der nächste Grundeigentümer den exklusiven Anspruch darauf.

Die Regulierung und Aufsicht über das Jagdwesen obliegt dem Staat als Vertreter der Allgemeinheit und der Polizeimacht.

C. Bäume

=====

Bäume sind Bestandteile des Bodens und gehören zum Grundeigentum. Das Kriterium ist der Platz, wo der Stamm auf dem Boden steht; befindet sich der Baumstamm genau auf der Grenzlinie, entsteht Miteigentum.

Ueberhängende Zweige und Aeste können vom Nachbarn auf die Höhe der Grenzlinie beseitigt werden, wobei er sich nicht darum zu kümmern hat, welcher Schaden dabei für den Baum entsteht.

D. Zugehör

=====

Ein beweglicher Gegenstand, der mit dem Land verbunden wird, wird nur dann zu einem Zugehör des Grundstückes, wenn er seinen Charakter als bewegliche Sache verloren hat und mit dem Land identisch erscheint. Zwei Merkmale zeichnen ein Zugehör (Fixtures) gegenüber einer blossen Fahrnisbaute oder

sonstigen beweglichen Sache (chattel) aus: Die Ewigkeit der Verknüpfung, welche aus der Art der Verbindung und der Uebereinstimmung der Sache mit dem Land ersichtlich ist, dann zweitens die Absicht des Eigentümers, den Gegenstand nie mehr zu entfernen. Das anschaulichste Beispiel für die Anwendung dieser Grundsätze ist der Einbau von Maschinen in eine Fabrik; diese Maschinen werden in der amerikanischen Rechtsprechung grundsätzlich als Zugehör zum Grundstück behandelt ¹¹²⁾.

VI. Gerichtliche Zuständigkeit

Die vom englischen common law übernommene Regelung des Eigentums und der übrigen dinglichen Berechtigungen unterliegt grundsätzlich der Kompetenz und Ueberwachung der einzelnen Bundesstaaten und wird nach amerikanischem common law und Gesetzgebung geregelt.

112) Grundsatzentscheidung
Walker v. Sherman
20 Wend. (N.Y.) 656

§ 7. Der Erwerb von Eigentum an amerikanischem Grund und Boden
=====

Der Erwerb von Grundeigentum durch einen ausländischen Anleger in den Vereinigten Staaten erfolgt üblicherweise mittels des Kaufvertrages. Es besteht dabei immer die Möglichkeit, die durch den Vertrag begründeten obligatorischen Rechtsbeziehungen zwischen den Parteien durch Prorogation der Herrschaft eines ausländischen (schweizerischen) Rechtes zu unterwerfen; für die dinglichen Rechte am Grundstück jedoch ist eine Prorogation des für den Situs massgeblichen Staatsrechtes nicht vorgesehen.

I. Der Kaufvertrag

Die Errichtung eines Vertrages zwischen Verkäufer und Käufer bildet den ersten Schritt zum Erwerb von Grundeigentum. Je nach Kaufobjekt ist dieser Vertrag komplizierter und umfangreicher und kann im allgemeinen nur von erfahrenen Anwälten vorbereitet werden. Er ist jedoch auch als vorgedrucktes Exemplar bei den lokalen staatlichen Stellen erhältlich, birgt dann aber die den Musterverträgen erfahrungsgemäss innewohnenden Risiken in sich.

Die grundsätzliche Vertragsform nennt die beteiligten Vertragsparteien, beschreibt das Kaufsobjekt, bestätigt die gegenseitige Verpflichtung zum Verkauf bzw. Kauf, führt den Kaufpreis und die Zahlungsweise auf und legt Ort und Zeit der Uebergabe des Grundstückes fest. Neben diesen "essentialia negotii" gibt es natürlich noch eine Unmenge von möglichen Klauseln und Bestimmungen wie Haftungsbeschränkungen, Gewährleistungen, Zeitpunkt der Besitzübergabe, Gefahrtragung

u.a.m. 113).

Der Vertrag wird aus Beweisgründen im allgemeinen in schriftlicher Form aufgesetzt; die Schriftlichkeit ist jedoch kein Formerfordernis wie im schweizerischen Recht. Die Unterzeichnung kann auch durch einen dazu bevollmächtigten Vertreter erfolgen 114).

Durch die gegenseitige Unterschrift bestätigen die Vertragspartner ihr Einverständnis mit den im Vertrag enthaltenen Bedingungen und der Kaufvertrag wird damit rechtskräftig.

II. Die räumliche Feststellung des Eigentums

An dieser Stelle ist vorerst einmal zu betonen, dass die Vereinigten Staaten zwar vielerorts über eine mit den Grundbüchern des kontinentalen Rechtes vergleichbare Einrichtung verfügen. Diesem Anzeigesystem oder dieser Anmeldepflicht (recording system) wird aber im Unterschied zu der bei uns bekannten Institution kein öffentlicher Glaube zuteil 115). Amerikanische "Grundbücher" kennt man besonders in Grossstädten und dicht besiedelten Gebieten; daneben sind jedoch Pläne mit nummerierten Parzellen oder anderen Formen von Uebersichten durchaus gebräuchlich. In ländlichen Gegenden fehlt es dagegen erstaunlicherweise noch häufig an derartigen Grundkatalogen und zuweilen sogar an zuverlässigem Kartenmaterial. Die Grenzen eines bestimmten Landstückes werden hier von lo-

113) Die genaue Umschreibung und Festsetzung der Gewährleistungspflicht des Verkäufers beispielsweise ist deshalb unerlässlich, weil das amerikanische Recht die Doktrin des "caveat emptor" anerkennt; das heisst, dass der Käufer für alle Mängel in der Kaufsache solange haftbar ist, als sich der Verkäufer keiner Vortäuschung falscher Tatsachen schuldig macht.
Siehe auch Cribbet/Johnson, S. 1055 ff.

114) N.Y. Gen. Obligations L. 5-703

115) Cribbet/Johnson, S. 1280 ff.

kalen Vermessungsstellen (surveyors) festgestellt und sind leider auch heute noch oft fehlerhaft und ungenau.

Wie unverständlich und abschreckend es für einen ausländischen Landkäufer auch klingen mag, kommt es deshalb nicht selten vor, dass man bei Flächenbeschreibungen von solchen Grundstücken auf den befremdenden Zusatz "ungefähr" (more or less, about, substantially, approximately und ähnliches) stösst. Diese synonymen Formulierungsweisen tragen den eventuellen Ungenauigkeiten Rechnung und sollten diese, soweit sie sich in einem "vernünftigen Rahmen" ¹¹⁶⁾ bewegen, rechtswirksam machen.

III. Die Feststellung der dinglichen Rechte des Verkäufers

Nach Abschluss des Vertrages ist es nach amerikanischer Rechtsauffassung die Obliegenheit des Käufers, sich darüber Gewissheit zu verschaffen, ob der Verkäufer die dem Vertrage zugrunde liegende dingliche Berechtigung am Grundstück innehat (good record title)

Diese Nachforschung unterliegt einem langwierigen, aufwendigen und kostspieligen Verfahren (title research): Das rechtmässige Eigentum wird durch die Erstellung einer lückenlosen Kette der sukzessiven Uebertragungen des Grundstückes bis zur Gegenwart nachgewiesen (chain of title). Der benötigte Zeitraum für diesen Nachweis variiert von Staat zu Staat je nach vorgeschriebener Verjährungsfrist zwischen 20 und

116) Ueber den Umfang bzw. die Grenzen dieses "vernünftigen Rahmens" gehen die Meinungen der Gerichte allerdings erheblich auseinander.

Vgl. unter vielen:

Weinstein v. Sprecher, 2 Wash.App. 325, 437, 467

P2d 890 (1970): 24,6 anstelle von 30 Akern

Hancock v. Nashville Inv. Co., 128 Ga.App. 58

195 S.E. 2d 674 (1973): 56 anstelle von 69 Akern

60 Jahren ¹¹⁷⁾ (record title). Die Ermittlung beschränkt sich nicht nur auf den Inhalt und die Echtheit von Grundbuchauszügen bzw. anderen Formen von Grundstücksurkunden (deed), sondern kann sich auch auf Gerichtsdokumente (z.B. Totenschein, Konkursbescheinigung usw.) und anderes (z.B. Testament) erstrecken. Je häufiger das Grundstück in letzter Zeit den Eigentümer gewechselt hat, umso mehr wird diese Aufgabe vereinfacht.

Folgende weiteren Punkte werden in diese Untersuchung einbezogen:

- Ein Vergleich der tatsächlichen Grösse des Kaufsobjektes mit dem im Kaufvertrag angegebenen Umfang,
- die Beschaffenheit des Objektes und der gegenwärtige Zustand,
- eventuelle obligatorische Rechte von Drittpersonen,
- Höhe der Grundpfandbelastungen und anderen dinglichen Berechtigungen,
- Uebereinstimmung des Objektes mit anderen staatlichen Gesetzen, wie Baurechtsvorschriften und Zonenplanung.

Diese infolge der erhöhten Beweiskraft des Grundbuchauszuges - falls überhaupt erhältlich - umfangreiche Nachprüfung ist, wie gesagt, mit unverhältnismässigem Kosten- und Zeitaufwand verbunden. Dieser Umstand hat dazu Anlass gegeben, dass in den meisten Staaten spezielle Unternehmungen entstanden sind (title insurance companies), die mittels eigens dazu erstellten Karteien und in vielen Fällen sogar mit Hilfe von Datenverarbeitungsmaschinen obige Untersuchungen vornehmen und den potentiellen Erwerber gleichzeitig gegen unentdeckte Fehler und Mängel versichern ¹¹⁸⁾.

117) Fiflis
Land Transfer Improvements: The Basic Facts and Two
Hypotheses for Reform
38 U. Clod. L. Rev. 431, 438, 439 (1966)
Cribbet/Johnson, S. 1335

118) Cribbet/Johnson, S. 1355

Es sind grosse Anstrengungen unternommen worden, dieser unbefriedigenden Situation zu begegnen. Der wichtigste und naheliegendste Lösungsvorschlag besteht wohl in dem heute immer lauter werdenden Ruf nach einem dem unseren vergleichbaren System der Grundbucheintragungen mit öffentlichem Glauben (Torrenssystem). Angesichts der verständlichen Schwierigkeiten dieser Lösung und der bereits bestehenden Ueberlastung des Behördenapparates und Staatshaushaltes haben sich die einzelnen Bundesstaaten jedoch bis zur Gegenwart erfolgreich gegen dessen Einführung gewehrt.

IV. Der Begriff der verkäuflichen Berechtigung über Grundeigentum.

Die verkäufliche Berechtigung (marketable title) wird definiert als ein Anspruch, unbelastet durch Grundpfandrechte und frei von jeglicher Berechtigung oder sonstigen Ansprüchen von Drittpersonen, die einer vollen Nutzung und Eigentum an der Sache entgegenstehen würden¹¹⁹⁾. Die Berechtigung legitimiert den Verkäufer zur Ausführung des Kaufvertrages und liefert dem Käufer ausreichenden Beweis, dass die Berechtigung grundsätzlich rechtlich und faktisch einwandfrei ist; die Beweislast trägt der Verkäufer.

Diese verkäufliche Berechtigung ist nicht zu verwechseln mit der dinglichen Berechtigung (good title), welche wie gesagt durch eine lückenlose Reihe von Eigentümern erstellt werden kann. Von dieser dinglichen Berechtigung

119) Milton R. Friedman
Contracts and Convoiances of Real Property
Dritte Auflage 1975
Practising Law Institute, New York City (PLI)
S. 249 ff.,
im folgenden zitiert als "Friedman"

darf jedoch nicht auf deren Verkäuflichkeit geschlossen werden; eine Berechtigung kann rechtsgültig feststehen und trotzdem nicht verkäuflich sein. Hinter einer rechtlich anerkannten dinglichen Berechtigung kann sich immer noch ein unvorhergesehenes Hindernis verbergen, wie z.B., wenn plötzlich ein vergessener Erbe auftaucht oder unerwartet ein Testament gefunden wird, wodurch die Berechtigung sich nachträglich als unverkäuflich erweisen kann. Bietet jemand ein Grundstück zum Verkauf an und weist seine dingliche Berechtigung lückenlos nach, so kann es geschehen, dass das Grundstück dennoch nicht verkauft werden kann, weil das Recht des Verkäufers Gegenstand von gerichtlichen Klagen oder sonstiger Anfechtung ist ¹²⁰⁾. Der Käufer hat Anrecht auf die im Kaufvertrag genannte Berechtigung mit den aufgezählten Belastungen und Beschränkungen; wird die Art der Berechtigung jedoch nicht umschrieben, so wird die oben definierte käufliche Berechtigung in den Vertrag impliziert.

V. Widerrechtlicher Besitz

Ein dingliches Recht kann auch durch widerrechtlichen Besitz (adverse possession) erworben werden. Voraussetzung dazu ist zunächst einmal, dass der Besitz während einer bestimmten von Staat zu Staat verschiedenen gesetzlich festgelegten Dauer (meistens 20 Jahre) ausgeübt wird. Im weiteren ist erforderlich, dass das Grundstück tatsächlich und für den wirklichen Eigentümer erkennbar und offensichtlich in Besitz genommen worden ist. Die Ausübung muss einzig durch den widerrechtlichen Besitzer erfolgen und muss ständig bis zum Ablauf der gesetzlichen Frist andauern. Die Besitznahme muss gegen die Interessen des wahren Eigentümers gerichtet sein, wobei es hingegen keine Rolle spielt, mit welcher Absicht oder Begründung sie erfolgt ist.

120) Friedmann, S. 256/257

Hat es der richtige Eigentümer während der gesetzlich vorgeschriebenen Dauer unterlassen, irgendwelche Schritte zu unternehmen oder Massnahmen dagegen zu ergreifen, dann erwirbt der widerrechtliche Besitzer nach Ablauf der Frist Eigentum am Grundstück, wenn die vorerwähnten Voraussetzungen erfüllt sind ¹²¹⁾.

Obwohl nach Absicht des Gesetzgebers grundsätzlich für Grundstücke konstruiert, kann mittels einer widerrechtlichen Besitznahme auch Eigentum an beweglichen Sachen erworben werden ¹²²⁾. In diesem Zusammenhang drängt sich wohl ein Vergleich auf mit dem Institut der Ersitzung im schweizerischen Sachenrecht: Abgesehen von der erforderlichen Zeitdauer besteht der einzige wesentliche Unterschied zwischen den beiden Einrichtungen im Erfordernis der Gutgläubigkeit des schweizerischen ZGB ¹²³⁾, in den Vereinigten Staaten ist auch bösgläubige Besitzergreifung zulässig. Ein durch widerrechtlichen Besitz erworbenes, dingliches Recht kann verkäuflich oder nicht verkäuflich sein (marketable); Berechtigungen, erworben durch widerrechtlichen Besitz, sind nicht sehr gefragt, und ein Verkäufer einer auf diese Weise zu Eigentum erhaltenen Sache muss das Vorliegen der gesetzlichen Anforderungen klar nachweisen können. Damit eine Berechtigung verkäuflich wird, muss der potentielle Käufer bzw. der zukünftige Eigentümer genügend Mittel in der Hand haben, damit er sich gegen Uebergriffe Dritter wehren kann.

121) Pan Am Petroleum Corp. v. Candelaria
403 F. 2d 351

122) Rabinof v. U.S.
328 F. Supp. 830

123) ZGB 661

VI. Unverkäufliche Berechtigungen und Belastungen von Dritter Seite

Nach herrschender Auffassung gilt im amerikanischen Recht der Grundsatz, dass jegliche "Belastung" (encumbrance) des Grundeigentümers durch Dritte, welche im Kaufvertrag nicht vorgesehen oder genannt ist, die Berechtigung darüber unverkäuflich macht¹²⁴⁾. Es ist dabei unerheblich, ob der Gegenpartei die Belastung bekannt ist; ein Käufer darf in guten Treuen annehmen, dass das Kaufsobjekt frei ist von jeglicher Möglichkeit der Einflussnahme von dritter Seite.

Die wichtigsten Beispiele solcher Belastungen von Grundeigentum sind Grunddienstbarkeiten¹²⁵⁾, Grundlasten, Grundpfandrechte¹²⁶⁾, Mietverträge, Pachtverträge (Grundstück-) Steuern, Urteile, Bauhandwerkerpfandrechte und Arrest. Das

124) Friedman S. 279 ff.
Cribbet/Johnson S. 575 ff.

125) Die Theorie der Grunddienstbarkeiten (casements) und deren Auswirkung auf die käufliche Berechtigung ist im amerikanischen Recht heftig umstritten und wird von Staat zu Staat verschieden behandelt. Die wichtigsten Beispiele von Grunddienstbarkeiten sind auch in den USA die Wegrechte (rights-of-way). Die Grundregel, welcher die meisten Staaten folgen, wurde im Memmert-Fall (Memmert v. Mc Kean, 112 Pa. 315, 4. A. 542, 1886) festgelegt; danach werden Dienstbarkeiten, die körperlich auf ein Grundstück einwirken, wie die übrigen beschränkt dinglichen Rechte behandelt und verhindern demnach die Verkäuflichkeit der Berechtigung.

126) Das Common Law-Konzept des Grundpfandes (mortgage) ist äusserst umfangreich und undurchsichtig. Grundsätzlich wird eine mortgage bei der zuständigen lokalen Amtsstelle in einem speziellen Register eingetragen und besitzt lediglich Sicherungsfunktion zur sachlichen Deckung einer Schuld (meist Darlehen); es handelt sich somit um ein reines Pfandrecht (lien) und vermittelt im allgemeinen keinen Anspruch oder Besitz (näheres siehe Friedman, Kapitel 6).

amerikanische common law kennt somit keinen "numerus clausus" von beschränkten dinglichen Rechten. Das hat bemerkenswerterweise zur Folge, dass eine existierende und verschwiegene (oder unbekannte) vertragliche Berechtigung einer Drittpartei genau gleich wie eine Grunddienstbarkeit oder ein Grundpfandrecht den Eigentumserwerb am betreffenden Grundstück durch den Käufer verhindert und in dieser Hinsicht, rechtlich gesehen, auf der gleichen Stufe steht.

Neben den beschränkten dinglichen Rechten und anderen obligatorischen Belastungen kann die Verkäuflichkeit eines Grundstückes überdies noch auf andere Weise beeinträchtigt werden. Es handelt sich dabei um jene Beschränkungen (restrictions), die sich vor allem auf das Ausmass der Benützung des Grundstückes richten. Darunter fallen insbesondere öffentlich-rechtliche Verwaltungsverordnungen wie Vorschriften über Grösse, Bauweise, Art und Umfang von zu errichtenden Gebäuden. Sind diese Beschränkungen nicht ausdrücklich vertraglich wegbedungen oder umschrieben worden, so ziehen auch sie die Unverkäuflichkeit der Berechtigung am Grundstück nach sich. Solange ihre Wirkung einigermaßen beachtlich ist, trifft dies auch zu, wenn sie keinen unmittelbaren Einfluss auf den Marktwert des Grundstückes haben oder die dahinter stehende gesetzgeberische Absicht sich als äusserst nützlich erweisen sollte; die vertragsgemässe Leistung des Verkäufers besteht in der Vermittlung einer unbeschränkten Beherrschung der Kaufsache, und niemand kann den Käufer zwingen, weniger als das zu akzeptieren¹²⁷⁾. Umgekehrt folgt aus diesem Ergebnis, dass bei wissentlicher oder unbewusster Verletzung einer solchen, bestehenden Vorschrift die Berechtigung automatisch unverkäuflich wird¹²⁸⁾.

127) Isaacs v. Schmuck
245 N.Y. 77, 86
156 N.E. 621, 624 (1927)

128) Johnston v. State Bank
195 N.W. 2d 125 (1972)

VII. Gefahrtragung

Nach herrschender amerikanischer Rechtsauffassung¹²⁹⁾ trägt vom Zeitpunkt der Unterzeichnung des Kaufvertrages bis zur Inbesitznahme des Landes der Käufer die Gefahr für das Kaufsobjekt. Er ist haftpflichtig für die Erstattung des vollen, vertraglichen Kaufpreises ohne jegliche Abzüge für Schäden infolge Feuersbrunst oder Naturereignissen.

VIII. Besitzübergabe

Die Besitznahme durch den Käufer erfolgt durch die Uebergabe einer Grundstücksurkunde (deed). Diese dingliche Auflassung (closing) hat die gleiche Wirkung wie im schweizerischen Recht die Eintragung im Grundbuch¹³⁰⁾. Durch Abschluss des obligatorischen Rechtsgeschäftes des Kaufvertrages wird grundsätzlich noch kein Besitz erworben¹³¹⁾.

Die Form der Grundstücksurkunde ist je nach Oertlichkeit und Gebrauch verschieden und kann sogar innerhalb eines Bundesstaates unterschiedlich sein. Im allgemeinen sind jedoch folgende drei Arten von Urkunden im Gebrauch¹³²⁾,

- full covenant and warranty deed - volle Haftung
- bargain and sale deed - beschränkte Haftung nur für Handlungen der Vertragspartei.

129) Ambrose v. Harrison Mut. Ins. Ass'n.
206 N.W. 2d 683 (1973)

130) ZGB 656

131) Ausnahme: Alabama
Besitzerwerb schon durch Abschluss des Kaufvertrages
Friedman, S. 541

132) Richard J. Maloney
West's Mc Kinney's Forms
Real Property Practice
Volume 11
West Publishing Co., St. Paul, Minn. 1975
§§ 3.01 ff.
Im folgenden zitiert als "Maloney".

- quit claim deed - keine Haftung.

Welche Art von Urkunde verwendet wird, ist im Kaufvertrag spezifiziert. Obwohl sie in der Beschränkung der Haftung und Gewährung von Sicherheiten erheblich verschieden sind, spielt es letztlich keine Rolle, welche Art von Urkunde gewählt wird. Ohne eine derartige vertragliche Vereinbarung hat der Käufer lediglich Anspruch auf einen quit-claim deed, welcher den Verkäufer von jeglicher Verantwortung befreit, wenn sich seine dingliche Berechtigung als falsch herausstellen sollte. Wie jedoch oben ausgeführt, kann der Käufer auf jeden Fall eine verkäufliche Berechtigung verlangen ¹³³⁾, das heisst, dass er den Kaufvertrag aufheben und die dingliche Berechtigung zurückweisen kann, sobald sich die Berechtigung des Verkäufers als nicht vertragskonform und mangelhaft erweisen sollte. Der Schutz des gutgläubigen Käufers ist demnach immer gewährleistet ¹³⁴⁾. Gesetzlicher Minimalinhalt zur Gültigkeit der Urkunde ist die genaue Angabe der Parteien und des Datums, die Beschreibung des Rechtsgeschäftes und des Grundstückes unter Aufzählung der dinglichen Beschränkungen und die sogenannte "habendum-Klausel" (to have and to hold). Weiteres Gültigkeitserfordernis ist die Unterschrift der Übertragenden Partei und eines Zeugen.

IX. Die formelle Abwicklung der dinglichen Einigung

Die dingliche Einigung (title closing) wickelt sich in den Vereinigten Staaten im allgemeinen in einem für ausländische Massstäbe ungewöhnlich langwierigen und komplizierten Verfahren ab, welches unter Umständen mehrere Monate in Anspruch

133) siehe oben § 7, IV

134) Wilhelm v. Wilken (1896)

nehmen kann ¹³⁵⁾.

Eingeleitet wird das Verfahren durch eine ausgedehnte Erforschung der dinglichen Berechtigung des Verkäufers. Wie bereits oben erwähnt ¹³⁶⁾, können zu diesem Zweck in den meisten Bundesstaaten speziell ausgerüstete Unternehmen (title insurance companies) beauftragt werden.

Das Ergebnis der Untersuchung wird in einem genauen Bericht (title report) festgehalten. Die Analyse dieses Berichtes lässt zwei wichtige Schlussfolgerungen zu, nämlich vorerst, ob die Berechtigung des Verkäufers tatsächlich verkäuflich ist und zweitens, ob die beauftragte Unternehmung sich bereit erklärt, die Verkäuflichkeit bzw. die Unantastbarkeit der erforschten Berechtigung zu garantieren.

Der nächste Schritt besteht in der Vorbereitung der vertraglich vorgesehenen Grundstücksurkunde ¹³⁷⁾ durch den Verkäufer. In diesem Verfahrensabschnitt werden auch die vertraglich aufgezählten Zahlungen proportional ausgerechnet und ausgeglichen. Es handelt sich dabei im wesentlichen um eine Rückerstattung der vom Verkäufer geleisteten Vorauszahlungen wie Versicherungen, Mieten, Steuern und ähnliche Auslagen.

Die letzte Stufe bildet die eigentliche Auflassung (closing), während der die vertraglichen Leistungen zwischen Käufer und Verkäufer (Grundstücksurkunde gegen entsprechende Entschädigung) Zug um Zug ausgetauscht werden.

135) Näheres siehe Maloney, §§ 4, Ol, ff)
Zum Begriff der "dinglichen Einigung":
Dingliche Einigung oder dinglicher Vertrag wird im deutschen (§§ 873, 925 BGB) und im gemeinen Recht als "Auflassung" definiert und steht für die Uebertragung der dinglichen Berechtigung am Grundstück auf den Erwerber bei der Veräusserung. Diese Institution ist im schweizerischen Recht unbekannt; von Tuhr/Peter, Allgemeiner Teil des Schweizerischen Obligationenrechtes, Bd. 1/1, Zürich 1974, 148 N. 29

136) siehe oben § 7, III

137) siehe oben § 7, VIII

X. Registereintrag

Das Erfordernis der Eintragung des erworbenen dinglichen Rechtes erfolgt im Unterschied zum schweizerischen Recht aus Gründen der Öffentlichkeit und ist somit rein verfahrensrechtlicher (formeller) Natur. Es besteht insbesondere kein Zusammenhang mit dem materiellen Erwerb des Eigentums. Die Regelung und Ueberwachung dieser Registrierungen liegt ganz in der Kompetenz der einzelnen Bundesstaaten und ist in der durch die Verfassung gewährten Polizeimacht und Gebietshoheit begründet ¹³⁸⁾.

Der Registereintrag dient lediglich als Informationsquelle über die herrschenden Eigentumsverhältnisse und gibt niemals Gewähr dafür, dass darin über jeden Zweifel erhabene und wirklich bestehende dingliche Rechte enthalten sind. Es sind demnach eher praktische Erwägungen und öffentliche Interessen, die dieses System hervorgerufen haben ¹³⁹⁾.

Die Vorschriften über das Vorgehen zur Registrierung eines dinglichen Rechtes bei der zuständigen, lokalen Amtsstelle (county clerk) finden sich jeweils in den einzelstaatlichen Gesetzen über das Grundeigentum (Real Property Law) ¹⁴⁰⁾. Als Beweis des Eintrages erhält der Eigentümer eine öffentliche Urkunde (certificate title).

138) American Land Co. v. Zeiss (1911)
31 S.Ct. 200, 219 U.S. 47, 55 L.Ed. 82

139) Barkenthien v. People (1915)
213 N.Y. 554, 107 N.E. 1034

140) z.B. für New York
Mc Kinney's Consolidated Laws of New York,
Annotated,
Real Property Law, Book 49
Edward Thompson Company, Mineola, New York
1968, Article 12, §§ 370 ff.

§ 8. Die Miete im amerikanischen Recht

Das Kennzeichen des Mietvertrages (lease) ist nicht dessen Bezeichnung als solcher, sondern die Tatsache, dass dadurch einer Person der unmittelbare Besitz und die Herrschaft über eine Sache vermittelt wird. Der Vermieter (landlord) übergibt dem Mieter (tenant) für einen bestimmten Zeitraum eine genau umschriebene oder begrenzte bewegliche oder unbewegliche Sache gegen Bezahlung eines Preises (rent) ¹⁴¹⁾.

I. Formvorschriften

Mietverträge mit einer Zeitdauer von weniger als einem Jahr können mündlich geschlossen werden; für länger dauernde Mietverhältnisse besteht das Erfordernis der Schriftlichkeit.

Bezüglich des Inhaltes des Mietvertrages bestehen keine Regelungen. Es muss lediglich die Absicht der Parteien zum Abschluss eines Mietvertrages daraus ersichtlich sein ¹⁴²⁾.

II. Definition des unmittelbaren Besitzes

Im Unterschied zum schweizerischen Recht schliesst das amerikanische Recht in den Begriff "lease" sowohl die Ueberlassung zum Gebrauch einer Sache als auch die Fruchtgewinnung und Erzielung von Erträgen mit ein. Der amerikanische Mietvertrag gewährt somit den Gebrauch (schweizerischer Mietvertrag OR 253) und die Nutzung (schweizerische Pacht OR 275) ¹⁴³⁾. Der Mietvertrag über ein Grundstück gibt dem Mieter ohne genaue Präzisierungen die Berechtigung, sich aller

141) Maloney, §§ 6: 01 ff

142) Alcorn v. Morgan
77 Ind. 184

143) Knight v. Indiana Coal Co.
47 Ind. 105, 17 Am. Rep. 692

Schätze der Natur sowohl an der Oberfläche wie im Grund des Landstückes zu bedienen und darüber zu verfügen. Während der laufenden Vertragsdauer gibt es auch keine rechtliche Beschränkung des Umfanges der Gewinnung von Bodenschätzen ¹⁴⁴⁾.

Anschaulich gemacht wird die amerikanische Rechtsauffassung über den Inhalt und Umfang des Mietvertrages an folgendem Beispiel : Ein Vertrag wurde geschlossen über die Errichtung eines Plakates auf dem Dach eines Hauses; eingeschlossen im Vertrag war die Berechtigung des Erstellers zum zeitweisen Zugang auf das Dach zum Zwecke des Unterhaltes des Plakates und der Aufhängevorrichtung. Trotzdem die Begriffe "Miete" und "Vermieter" benützt wurden, war es klar, dass der Inhaber der Plakatsäule niemals unmittelbaren Besitz über das Dach erhielt. Das Gericht umschreibt an dieser Stelle das geltende Kriterium der Abgrenzung des Mietvertrages von anderen Gebrauchsüberlassungen. Das entscheidende Element ist danach die Gewährung des Besitzrechtes über eine Sache, was im Falle der Errichtung einer Plakatsäule nach Ansicht des Gerichtes nicht vorhanden ist; bei diesem Vertrag wurden lediglich das Recht zur Erstellung und ein beschränktes Zugangsrecht vermittelt und das Vorliegen einer Miete deshalb verneint ¹⁴⁵⁾.

III. Die gesetzliche Regelung ¹⁴⁶⁾

Neben den örtlichen Mieterschutzgebieten (rent controls) und den relativ bescheidenen staatlichen Gesetzen sind auf den Mietvertrag und vor allen Dingen auf das Verhältnis zwischen

144) Heywood v. Fulmer
158 Ind. 658, 32 N.E. 574

145) United Merchants' Reality and Improvement Co.
v. New York Hippodrome
118 N.Y. S. 128, bestätigt 201 N.Y. 601
95 N.E. 1140 (1911)

146) Die gesetzliche Regelung wird am Beispiel des Staates New York erklärt, a.a.O. Fussnote 29, Article 7, §§ 220 ff.

Mieter und Vermieter die Grundsätze des common law anwendbar¹⁴⁷⁾. Eine ausführliche Erörterung dieses komplizierten und fein gewobenen Netzes der unzähligen von den Besonderheiten des jeweiligen Tatbestandes geprägten Gerichtsentscheidungen ist im Rahmen dieser Arbeit nicht durchführbar.

Im Allgemeinen kann jedoch gesagt werden, dass trotz dem völlig anderen Vorgehen und Lösungsansatz die heute geltenden Prinzipien im amerikanischen Mietrecht letztlich mit denen des schweizerischen Obligationenrechtes vergleichbar sind. Grundsätzlich erfahren die amerikanischen Mietverträge je nach Art und Vertragsdauer eine unterschiedliche Behandlung. Immer bestehen aber die grundlegenden vertraglichen Rechte und Verpflichtungen des Vermieters auf Entschädigung und auf Uebergabe und Instandhaltung der Mietsache während der Dauer des Vertragsverhältnisses und des Mieters auf vertragsgemässen Gebrauch und Nutzung der Mietsache und auf die Bezahlung des geschuldeten Mietzinses.

Die Art des Mietvertrages wirkt sich auf den Umfang der gegenseitigen Rechte und Pflichten aus. Bei Geschäftsmieten (commercial leases) wird den Rechten des Vermieters vermehrt Gewicht beigemessen, während bei Wohnungsmieten (residential leases) die Rechte und der Schutz des Mieters eindeutig im Vordergrund stehen.

Die Dauer des Mietvertrages beeinflusst vor allen Dingen das Kündigungsrecht. Es wird im amerikanischen Recht unterschieden zwischen Mietverträgen über eine Anzahl von Jahren (for years), Mieten, die von Jahr zu Jahr oder von Monat zu

147) Abbott
New York Digest 2d
West Publishing Co.
St. Paul, Minnesota 1973
Volume 15 A S. 332 ff.
im folgenden zitiert als "Abbott"

Monat geschlossen werden (from year to year, from month to month), Mieten ohne Angabe einer Vertragsdauer, und solchen, die die vertraglich vorgesehene Dauer aus irgendwelchen Gründen überdauert haben (at sufferance). Die Grundregel lautet, dass Mietverträge mit dem Ablauf der vertraglich vorgesehenen Frist gegenseitig kündbar werden ¹⁴⁸⁾. Grundsätzlich ist für eine solche Auflösung eine schriftliche Bekanntmachung an die andere Vertragspartei 30 Tage im voraus notwendig. Das amerikanische Recht kennt auch die stillschweigende Erneuerung des Mietvertrages, beispielsweise durch Annahme des Mietzinses durch den Vermieter.

Ausserdem gibt es wie im schweizerischen Recht ausserordentliche Auflösungsgründe. Die wichtigsten sind Tod des Mieters, Nichtbezahlen des Zinses, vertragswidriger Gebrauch der Mietsache und auf der Seite des Vermieters Nichtgewährung des vertragsmässigen Gebrauches oder Nichtinstandhaltung der Mietsache.

Ohne Angabe einer Vertragsdauer kann der Vertrag im allgemeinen durch blossen Bescheid aufgekündigt werden ¹⁴⁹⁾.

148) Abbott
S. 498 ff.

149) In der Stadt New York sind die lokalen Mieterschutzgesetze sehr stark und umfassend ausgebaut worden: Unter diesen sogenannten "rent controls and rent stabilisations" erscheint der Begriff des "gesetzlichen Mieters" (statutory tenant). Dieser gesetzliche Mieter ist ein Mieter ohne Mietvertrag; im Unterschied zum Mieter "at sufferance" ist er jedoch gesetzlich geschützt, solange er den vereinbarten Mietzins bezahlt, und sein Mietverhältnis kann normalerweise nicht gekündigt werden.

3. K A P I T E L

Die amerikanische Einstellung gegenüber Ausländern im Allgemeinen

§ 9. Geschichtlicher Ueberblick

=====

I. Ursprünge der amerikanischen Steuerpolitik gegenüber Ausländern

Ab ihrer Gründung im Jahre 1789 bis zum ersten Weltkrieg waren die Vereinigten Staaten grundsätzlich eine "Kapital-im-portierende" Nation ¹⁵⁰⁾. Dementsprechend waren die Grundsäulen der amerikanischen Handelspolitik einerseits ein protektionistisches Tarifsysteem zur Verhinderung des Imports von ausländischen Wirtschaftsgütern und Produkten und auf der anderen Seite eine Steuerpolitik, die ausländische Investitionen in die amerikanische Wirtschaft förderte und begünstigte ¹⁵¹⁾. Entgegen allen ökonomischen Theorien schrieben die Vereinigten Staaten mit wenig Ausnahmen hohe Zolltarife vor, um die noch in den Kinderschuhen steckende amerikanische Wirtschaft und Industrie in ihrem Wachstum nicht durch die Einfuhr von billigen und unter Umständen auch besseren ausländischen Waren zu beeinträchtigen. Im Gegensatz dazu wurde jedoch der Zufluss von ausländischem Kapital von jeher stets gefördert ¹⁵²⁾. Schon im Jahre 1871 hat Alexander Hamil-

150) E. Barlow & I. Wender
Foreign Investment and Taxation 3 (1955)

151) S. Metzger
American Foreign Policy and American Foreign Trade
47 Texas 2. Rev. 1075 (1969)
Note, 80 Yale L.J. 1418 (1971)

152) Weintraub (im folgenden zitiert als "Weintraub")
Why the United States Welcomes Foreign Investments in:
Proceeding of the Conference on Foreign Direct Investment
in the United States 8 (1970)
(sponsored by the Institute for International and Foreign
Trade Law, Georgetown University)
Zitat: "Anstatt ausländische Investitionen als Konkurrenz
zu betrachten, sollte man sie vielmehr als höchstwillkommene
Hilfeleistung behandeln, weil damit grössere Arbeitsproduktivität und mehr
Unternehmen zum Leben erweckt werden können."

ton diese Tatsache anerkannt und die notwendigen Konsequenzen daraus gezogen. Er kann damit zu Recht als der Begründer der historischen und bis heute gültigen amerikanischen "Politik der offenen Tür" gegenüber ausländischen Investitionen bezeichnet werden.

Infolge Mangels an einheimischem Kapital wurden diese ausländischen Zuflüsse zur Errichtung einer gesunden und entwickelten Oekonomie dringend benötigt. Bis zum Jahre 1869 hatte die Summe von ausländischen Investitionen in den USA den Betrag von 1,5 Billionen Dollars erreicht ¹⁵³⁾ und war in vielen Beziehungen unabdingbar für das amerikanische Wirtschaftswachstum. Diese Tatsache ist besonders gut ersichtlich an der Entwicklung des transkontinentalen Eisenbahnnetzes und der Erschliessung des Westens während der zweiten Hälfte des neunzehnten Jahrhunderts; der wilde Westen wurde mit amerikanischem Schweiss und europäischem Geld erobert ¹⁵⁴⁾.

II. Steuergesetzgebung und ihre Grundlagen

A) Die Zuständigkeit zur Erhebung von Steuern von Ausländern =====

Die grundsätzliche Zuständigkeit des US-Kongresses zur Erhebung von Steuern ist in der amerikanischen Bundesverfassung begründet ¹⁵⁵⁾.

153) Statement of Peter M. Flanigan at Hearings on Foreign Direct Investment in the United States before the Subcomm. on Foreign Economic Policy of the House Comm. on Foreign Affairs, 93d Cong. 2d Sess. (Febr. 5, 1974) (im folgenden zitiert als "Flanigan-Statement")

154) Weintraub, a.a.O. Fussnote 152

155) U.S. Const. Art. I, Section 8, Clause 1
U.S. Const. Amendment XVI
vgl. oben § 2, I

Während die Zuständigkeit der Vereinigten Staaten zur Besteuerung des weltweiten Einkommens ihrer Bürger keinem Zweifel unterliegt und auch gerichtlich bestätigt worden ist ¹⁵⁶⁾, ist der Umfang der Besteuerung von Ausländern mit Wohnsitz in den Vereinigten Staaten und US-Gesellschaften hinsichtlich ihres Einkommens aus Quellen ausserhalb der USA einerseits und von Ausländern ohne Wohnsitz in den Vereinigten Staaten und ausländischer Gesellschaften anderseits Gegenstand von heftigen Diskussionen.

1) Die Besteuerung des weltweiten Einkommens von amerikanischen Gesellschaften und Ausländern mit Wohnsitz in den Vereinigten Staaten wird zwar vom Kongress seit Jahren praktiziert, ist jedoch technisch gesehen immer noch äusserst fragwürdig.

2) Die Besteuerung von Ausländern ohne Wohnsitz in den Vereinigten Staaten und ausländische Gesellschaften geht grundsätzlich nur insoweit, als es sich um Einkommen aus Quellen innerhalb der Vereinigten Staaten handelt ¹⁵⁷⁾.

Die Kontroversen über die Kompetenz des Kongresses zur Besteuerung von Einkommen aus Quellen ausserhalb der Vereinigten Staaten und von Ausländern und ausländischen Gesellschaften sind verfassungs- und vor allem international-rechtlicher Natur. Der Kern des Problems dreht sich um die zentrale Frage der äusseren Grenze dieser Steuermacht des Kongresses. Der Supreme Court der Vereinigten Staaten hat mehrmals den breiten Rahmen der dem Kongress von der amerikanischen Verfassung delegierten Zuständigkeit umschrieben und dazu Stellung bezogen. Nach seiner Auffassung ¹⁵⁸⁾

156) Cook v. Tait : 265 U.S. 47, 54 (1924)
Die Legitimation der Vereinigten Staaten zur Besteuerung von Einkommen aus Mexico eines dort ansässigen (Wohnsitz) Amerikaners wird bejaht.

157) für eine nähere Diskussion
vgl. unten § 12, IV

158) Mc Cray v. United States
195 U.S. 27 (1904) S. 63-64

ist es der Judikativen Gewalt untersagt, irgend ein Steuergesetz des Kongresses (Legislative Gewalt) als ungültig zu erklären, welches dieser als Ausfluss seiner verfassungsmässigen Kompetenz erlassen hat. In späteren Entscheidungen ¹⁵⁹ führt das Gericht zu dieser Frage weiter aus, dass der Macht des Kongresses zur Besteuerung keine verfassungsmässigen Schranken gesetzt sind und dass die Steuerherrschaft der Vereinigten Staaten demzufolge über deren Landesgrenzen hinausreicht. Immerhin wird in einigen Entscheidungen eine äussere Grenze dieser weiteren Zuständigkeit vorgeschlagen ¹⁶⁰). Danach würde ein Steuergesetz gegen bestimmte Verfassungssätze ¹⁶¹) verstossen, wenn dessen Einstufungen willkürlich und völlig aus der Luft gegriffen wären.

In internationalrechtlicher Hinsicht kann in diesem Zusammenhang festgestellt werden, dass es keine anerkannten Regeln gibt, welche die Steuergewalt eines souveränen Staates beschränken. Die Meinungen über diesen Punkt sind geteilt, und die Ansichten reichen von der Ablehnung jeglicher Beschränkung ¹⁶²) über die Anerkennung einer durch das internationale Gewohnheitsrecht vorgeschriebenen, theoretischen Begrenzung zur Besteuerung von Ausländern ¹⁶³) bis hin zur

159) Billings v. United States
232 U.S. 261, 282 (1914)
United States v. Bennett
232 U.S. 299, 306 (1914)

160) beispielsweise Abney v. Campbell
206 F 2d. 836, 840 (5th Cir. 1953)

161) U.S. Const. Amendment V
U.S. Const. Amendment XIV

162) Norr, M.
Jurisdiction to Tax and International Income
17 Tax L. Rev. 431 (1962)

163) Albrecht
The Taxation of Aliens Under International Law
29 Brit. YB. Int. L. 145, 185 (1952)

Bejahung der Steuermacht eines fremden Staates bei Vorliegen einer bestimmten Beziehung zwischen dem Steuerpflichtigen und dem eintreibenden ausländischen Staat ¹⁶⁴⁾.

Die Lösung dieses Problems liegt jedoch meines Erachtens nicht in den theoretischen Ueberlegungen, sondern in der praktischen Ausübung dieser Steuerkompetenz, die bestimmt wird durch die zwischenstaatliche Anerkennung der gegenseitigen Macht und deren Durchsetzbarkeit. Demgemäss haben auch die Vereinigten Staaten bis jetzt darauf verzichtet, ihre "verfassungsmässigen" Kompetenzen voll auszuschöpfen, und haben sich seit der Inkraftsetzung des Einkommenssteuergesetzes mit einer einzigen bedeutenden Ausdehnung begnügt ¹⁶⁵⁾.

B. Entwicklung der amerikanischen Steuerpolitik gegenüber Ausländern

=====

Erst im Jahre 1913 begann der Kongress, seine Aufmerksamkeit auf eine umfassende Festlegung der Steuergesetzgebung zu richten. Die Schwierigkeiten, die mit der Errichtung eines solchen Gesetzessystems verknüpft waren, erwiesen sich jedoch als so enorm, dass der Gesetzgeber der Auswirkung des für einheimische Steuerzahler geschaffenen Gesetzeswerkes auf Ausländer vorerst keine Beachtung schenkte. In der Tat verstrich eine lange Zeit, bis die amerikanischen Steuerbehörden sich endlich dazu entschlossen, jene Bestimmungen des Einkommenssteuergesetzes von 1913, die auf ausländische Steuerpflichtige eine potentielle Auswirkung hatten, anzuwenden und durchzusetzen ¹⁶⁶⁾. Während des ersten Weltkrieges nahm der Bedarf

164) V. Hyde
1 International Law 665 (2d rev. ed. 1945)

165) unten § 17

166) siehe unten § 14

der kriegführenden Nationen in Europa an Kapital aus verständlichen Gründen mehr und mehr zu und hatte zur Folge, dass viele ausländische Unternehmungen in den Vereinigten Staaten liquidiert und aufgelöst wurden und ein enormer Kapitalrückfluss nach Europa einsetzte. Im Jahre 1919 war diese Entwicklung soweit fortgeschritten, dass die Summe der amerikanischen Investitionen im Ausland grösser war als die der ausländischen Investitionen in den USA, so dass die Vereinigten Staaten erstmals zu einer Kapital exportierenden Nation geworden waren ¹⁶⁷⁾. Bis in die Dreissiger Jahre hinein kümmerte sich jedoch praktisch niemand um die Steuererhebung von ausländischen Steuerpflichtigen; die Vereinigten Staaten befanden sich in einer Periode des stetigen wirtschaftlichen Wachstums und der Vergrößerung von Investitionen im Ausland, und die bestehenden Steuereinnahmen der Regierung waren ausreichend ¹⁶⁸⁾. Erst in den Jahren der Wirtschaftskrise, als der Geldbedarf der Regierung anstieg, begann man, sich nach weiteren Geldquellen umzusehen. Obwohl die steuerliche Behandlung von Ausländern praktisch dieselbe war wie jene der US-Bürger, nahm man damals allgemein an, dass die Ausländer ohnehin keine Einkommenssteuer zu bezahlen hätten ¹⁶⁹⁾. Im Jahre 1936 empfahl der Kongress die Vornahme von bedeutsamen Änderungen im bestehenden System der Besteuerung

167) vgl. Flanigan-Statement
im Anhang, Tabelle XIV

168) Angell, Montgomery B.
The Non-Resident Alien: A Problem in Federal Taxation
of Income
36 Colum. L. Rev. 908 (1936)

169) Stanford G. Ross
United States Taxation of Aliens and Foreign Corporations:
The Foreign Investors Tax Act of 1966
and Related Developments
22 Tax L. Rev. 279, 280-82 (1967),
im folgenden zitiert als "Ross"

von Ausländern und ausländischen Gesellschaften ¹⁷⁰⁾. Diese Vorschläge bewirkten, dass die Ausländer nach einem festen Steuersatz auf ihrem Einkommen aus den Vereinigten Staaten besteuert wurden. Um die Eintreibung dieser Steuern zu erleichtern, wurde im Jahre 1936 eine Quellenbesteuerung eingeführt ¹⁷¹⁾. Indem man den amerikanischen Schuldner zwang, die US-Steuern von ausländischen Gläubigerin zurückzuhalten und ihn dafür haftbar machte, wurde dem Steuergesetz in bezug auf ausländische Steuerzahler endlich Geltung verschafft. Abgesehen von einigen Erhöhungen der Steuerraten über die Jahre wurde dieses Muster der Besteuerung von Ausländern bis heute beibehalten.

Der Zeitraum bis in die späten Fünfziger Jahre ist geprägt durch die Bemühungen zur Verfeinerung, Verbesserung und Durchsetzung des bestehenden Steuergesetzes von 1913. Die Zahl der ausländischen Investitionen in den Vereinigten Staaten nahm infolge der Weltkriege merklich ab, und der ungeheure amerikanische Wirtschaftsaufschwung benötigte alle verfügbaren einheimischen Geldmittel für sich. Erst nach dem zweiten Weltkrieg setzte der Kapitalfluss wieder ein, dieses Mal jedoch praktisch nur in umgekehrter Richtung von den USA nach Europa. Dieser Trend wurde von der amerikanischen Regierung bewusst gefördert, insbesondere mit dem Marshall Plan.

Zu Beginn der Sechziger Jahre änderte sich dieses Bild jedoch drastisch: Die europäische Wirtschaft hatte sich inzwischen wieder von den Auswirkungen der Weltkriege erholt und brauchte keine amerikanischen Geldmittel mehr. Im weiteren trugen die fortwährenden Auslandsinvestitionen und Re-

170) H.R. Rep. No. 2475
74th Cong., 2d Sess. 9 (1936)

171) vgl. § 12, IV

gierungsausgaben für Militär- und übrige Auslandhilfe zu einem Defizit der amerikanischen Handelsbilanz bei, welches sich von Jahr zu Jahr vergrösserte ¹⁷²⁾. Auf Grund dieser Entwicklung begann der Kongress mit seinen Bemühungen, das Konzept der Besteuerung von ausländischen Investitionen und ausländischen Steuerpflichtigen neu zu überprüfen. Die Folge davon war die einzige bedeutende Änderung in der amerikanischen Steuerpolitik seit 1913, hervorgebracht im Gesetz über die Besteuerung von ausländischen Anlegern ¹⁷³⁾, erstmals wurden bestimmte Einkommen aus nicht-amerikanischen Quellen der US-Besteuerung unterworfen.

172) J. Polk, I. Muster & L. Veit
US. Production Abroad and the Balance of
Payments 30-33 (1966)

173) Foreign Investor's Tax Act (FITA)
vgl. Näheres in § 15

§ 10. Die gegenwärtige Haltung der Vereinigten Staaten gegenüber
ausländischen Investitionen

=====

I. Zunahme von ausländischen Investitionen in den U.S.A.

Wie schon im Vorwort aufgezeigt worden ist, hat die Zahl der ausländischen Investitionen in den letzten Jahren in den U.S.A. wieder stark zugenommen. Die wiedergewonnene Anziehungskraft der Vereinigten Staaten als Kapitalanlage für Ausländer ist hauptsächlich darauf zurückzuführen, dass die Vereinigten Staaten über ein riesiges und noch unausgeschöpftes Potential an Rohstoffen verfügen, dass die amerikanische Währung einem kontinuierlichen Zerfall unterliegt und ständig abgewertet wird, und auch darauf, dass das ökonomische Gleichgewicht auf der Welt völlig verändert worden ist und die Ölexportierenden Staaten noch Mittel und Wege suchen, ihre ungeheuren Geldreserven irgendwo sicher und nach Möglichkeit gewinnbringend anzulegen ¹⁷⁴⁾. Das weitere Ansteigen dieser Anzahl von Investitionen ist notwendigerweise bestimmt und abhängig vom weiteren Ausmass der Schwankungen des wirtschaftlichen Gleichgewichtes auf der Welt. Eine Schlüsselstellung für die Einschätzung einer zukünftigen Entwicklung nimmt gezwungenermassen das Verhältnis des sinkenden Dollars und der ungesunden amerikanischen Handelsbilanz zu den stabilen Handelsbilanzen von anderen Nationen ein. In dieser Hinsicht sind besonders Länder wie Deutschland und die Schweiz in einer sehr guten Lage. Die Grösse und das Wachstum der amerikanischen Wirtschaft, verbunden mit ihren sicheren Roh-

174) Wall Street Journal
March 5, 1974, S. 1 (Spalte 6) und S. 33 (Spalte 6).
Investitionen von Kuweit in Atlanta, Georgia und
South Carolina, Kauf eines Geschäftshauses in New
York durch den Schah von Iran

stoffreserven, lassen jedoch darauf schliessen, dass die Attraktivität der Vereinigten Staaten als Investitionsland weiterhin anhält.

II. Steuerpolitische Aspekte

Die ursprüngliche Bestimmung der Steuer als Einkommensquelle des Staates scheint heute offenbar längst überholt zu sein; die zunehmende Bürokratie und die Vergrößerung des Regierungsapparates haben dazu geführt, dass die Steuern neben ihrer eigentlichen Funktion noch ganz anderen Zwecken dienlich sein müssen ¹⁷⁵⁾.

Die Kernfrage, die man sich gegenwärtig in bezug auf die Besteuerung von Ausländern stellt, ist die nach der sogenannten "Steuer-Neutralität".

Grundsätzlich herrscht die Auffassung, dass das Steuerrecht in der internationalen Geschäftswelt keine Unterscheidungen machen sollte. Wie diese Theorie jedoch in die Praxis umgesetzt werden soll, darüber gehen die Meinungen auseinander. Der eine Standpunkt lautet, dass eine Steuerneutralität dadurch erreicht werden könne ¹⁷⁶⁾, indem man jegliches Einkommen von amerikanischen Steuerpflichtigen der uneingeschränkten US-Steuer unterwirft, wobei es keine Rolle spielt, in welcher Form die Investition erfolgt ist. Eine Neutralität würde dadurch erzielt, dass weder die Art noch die geographische Lage der Investition einen Unterschied in deren Besteuerung

175) vgl. unten § 10, III

176) Surrey, S.

Changes in U.S. Taxation of Business Abroad:
The Possibles Alternatives
32 J. of Tax 312 (1970),
und dasselbe

The United States Tax System and International Tax
Relationships

43 Taxes 6 (1965) unter Berufung auf

P. Musgrave, United States Taxation of Foreign Investment Income 109 ff) (1969)

bewirken könnte ¹⁷⁷⁾. Auf der anderen Seite wird die Ansicht vertreten, dass die Steuerneutralität mit Hilfe des Territorialprinzips verwirklicht werden könnte, wonach lediglich das Einkommen aus wirtschaftlichen Unternehmungen in den USA der amerikanischen Besteuerung unterworfen wird und alles übrige Einkommen jener Steuerhoheit unterliegt, in welcher es erworben worden ist ¹⁷⁸⁾. Unter dem Gesichtspunkt der geschichtlichen Entwicklung der Steuerpolitik neigen die Vereinigten Staaten eindeutig zum ersteren Lösungsansatz, wobei man sich allerdings fragen muss, ob die heutige Situation eine Fortsetzung oder gar einen Ausbau dieser Ideen tatsächlich rechtfertigen kann. Die Intensität des Kapitalflusses, die Verkürzung der Distanzen durch die moderne Technologie und Internationalisierung der Geschäftsbeziehungen sind zweifellos Grund genug für eine Ueberprüfung dieser gegenwärtigen Haltung und für eine eventuelle Neuorientierung.

III. Steuerliche Aspekte in anderen Rechtsgebieten

Die Anwendung von Steuergesetzen zu anderen Zwecken als dem ursprünglichen der einen Geldbeschaffung zur Erfüllung staatlicher Aufgaben ist umstritten. Auf der einen Seite wird argumentiert, dass andere Ziele als das der reinen Kapitalerhebung viel besser und wirkungsvoller mit direkten ausdrücklich darauf gerichteten Gesetzesvor-

177) Surrey, S.
Tax Incentives as a Device for Implementing Government Policy; A Comparison With Direct Government Expenditures,
83 Harvard L. Rev. 705 (1970),
im folgenden zitiert als "Surrey"

178) Alan G. Choate
Steven Hurok
Samuel E. Klein
Federal Tax Policy For Foreign Income and Foreign Taxpayers,
44 Temple Law Quarterly 441 (1971) 482,
im folgenden zitiert als "Choate"

schriften erreicht würden¹⁷⁹⁾. Auf der anderen Seite liegt es auf der Hand, dass es dem Gesetzgeber praktisch unmöglich ist, auf direktem Weg das zu vollbringen, was er eben in indirekter Weise über das Steuerrecht ausführen kann; das Mittel, dessen sich der Kongress zur Durchsetzung einer bestimmten Politik bedient, ist damit unerheblich.

In diesem Zusammenhang sind einige Massnahmen zu nennen, die völlig unabhängig von der Notwendigkeit der Geldbeschaffung für die Vereinigten Staaten unter dem Titel des Steuerrechtes getroffen worden sind. Bei den vor allem für Ausländer ins Gewicht fallenden Massnahmen handelt es sich um jene, die mit der eindeutigen Absicht des Gesetzgebers geschaffen worden sind, gewisse Tätigkeiten oder Investitionen in bestimmten Oertlichkeiten zu fördern oder zu verhindern. Während einige dieser Massnahmen schon lange Zeit bestehen, wurden die meisten erst kürzlich in Kraft gesetzt, um gewisse Bereiche vor neu geschaffenen schwerwiegenden und einschneidenden allgemein geltenden Bestimmungen auszunehmen und damit zu erreichen, dass die dort bestehende Aktivität weiterhin anhält.

Bei der Formulierung dieser für Ausländer gültigen Ausnahmebestimmungen bestand das Hauptanliegen des Kongresses darin, zugleich auch Lücken gegen evt. Missbrauch zu schliessen. Diese Missbrauchsverhütung gibt Gewähr, dass der gewünschte Zweck erreicht wird. Darüber hinaus soll damit die wachsende Kritik an der Uebervorteilung bestimmter Personengruppen durch den Kongress bekämpft werden. Das grundsätzliche Problem auf diesem Gebiet liegt jedoch in der Frage, ob die Verschaffung von derartigen Vorzugsstellungen und Ausnahmeregelungen zur eigentlichen Funktion des Steuerrechts gehören¹⁸⁰⁾.

179) Surrey S. 706 ff.

180) Choate S. 488

Steuerrechtliche Vorschriften, mit welchem ausserfiskalische Zielsetzungen verfolgt werden, können grundsätzlich in fünf Hauptgruppen eingeteilt werden :

- Förderung der Handelsmarine,¹⁸¹⁾
- Steuerbegünstigungen für Investitionen in U.S. Besitzungen und in der westlichen Hemisphäre,¹⁸²⁾
- Ansporn zu Investitionen in Entwicklungsländern,¹⁸³⁾
- Hilfeleistung für die Handelsbilanz und die Exportindustrie,
- Erfüllung von internationalen Vertragsverpflichtungen.

IV. Grundzüge der amerikanischen Handelspolitik gegenüber ausländischen Investitionen

Die Vereinigten Staaten haben die traditionelle Politik "der offenen Türe" mit wenigen Ausnahmen bis zum heutigen Tage beibehalten. Investitionen waren seit jeher willkommen und ausländische Anleger, die den Schritt in die amerikanische

181) Merchant Marine Act von 1936
ch. 858, 49 Stat. 1985
Merchant Marine Act von 1970
Pub.L. No. 91-469, 1970
U.S. Code Carg. and Admin. News 4569

182) Revenue Act von 1921
ch. 136, § 262, 42 Stat. 227
Revenue Act von 1942
Ch. 619 § 141, 56 Stat. 798

183) I.R.C. von 1954:
§ 955 Steueranrechnung
§ 954, b), 1 und § 963 Subpart F (Fussnote 77) -
Einkommen; gewisse Steuerbefreiungen bei
Investition in Entwicklungsländern
§ 1248 Ausnahmeregelung für Gesellschaften in
Entwicklungsländern
§ 4916 Befreiung von der interest equalization
tax (IET)
"Besteuerung von Zinsausgleichen"

Wirtschaft gewagt hatten, haben schon immer genau die gleiche Behandlung erfahren wie ihre einheimischen Kollegen¹⁸⁴⁾. Die Regierung der Vereinigten Staaten hat diese liberale Haltung ständig bestätigt und verteidigt mit der nationalen Verpflichtung zur Aufrechterhaltung des freien Welthandels und mit den daraus erwachsenden Vorteilen wie steigende Produktivität, höhere Einkommen, grössere Einfuhr von Technologie und positiver Einfluss auf die Handelsbilanz. Trotz dieser grosszügigen Politik gibt es in einzelnen anfälligen Sparten der amerikanischen Wirtschaft Einschränkungen.

Die bekanntesten Beispiele dafür finden sich auf den Sektoren der Landesverteidigung, in der Schifffahrt, im nationalen Flug- und Nachrichtenwesen, auf dem Gebiet der Fischerei, Atomenergie und in der Ausbeutung von Bodenschätzen. Zusätzlich kennen einige Staaten restriktive Bestimmungen in bezug auf Landerwerb durch Ausländer¹⁸⁵⁾. Die Ratifizierung des Reciprocal Trade Agreement Act im Jahre 1934¹⁸⁶⁾ bildete das Startzeichen für die schriftliche Formulierung der massgebenden amerikanischen Handelspolitik. Dieses Gesetz gewährte dem Präsidenten ausserordentliche Vollmachten zum Abschluss von bilateralen Handelsverträgen mit dem Ziel, gegenseitige Zollschränken erheblich zu senken. Es wurde damit zum Vorgänger und Schrittmacher einer ganzen Reihe von nationalen und internationalen Massnahmen, die die alten Tarifgrenzen erfolgreich gesenkt haben. Auf amerikanischer

184) vgl. z.B. Bestätigung der "Politik der offenen Tür" durch Präsident Ford bei Unterzeichnung des Foreign Investment Study Act (1974);
"Beschränkungen und Ausnahmen sind nur gerechtfertigt, wenn sie sich aus Gründen der nationalen Sicherheit oder des nationalen Interesses als absolut notwendig erweisen".
Statement by the President on signing S. 2840,
10 Weekly Compil. Pres. Doss. 1375 (1974)

185) vgl. unten § 13

186) Ch. 474, 48 Stat. 943 (1934)

Seite wurde dieses Unterfangen mit dem Trade Expansion Act von 1962 ¹⁸⁷⁾ untermauert und sogar noch bestärkt ¹⁸⁸⁾. In internationaler Hinsicht entwickelte sich diese Handelspolitik zu einem vortrefflichen Werkzeug der Aussenpolitik, die geprägt ist durch die Sicherung und Gewährleistung des Weltfriedens, des freien Handels und der politischen und wirtschaftlichen Unabhängigkeit von nichtkommunistischen Nationen. Neben vielen anderen Schritten liefert wohl der Beitritt zur GATT (General Agreement on Tariffs and Trade), welcher den USA im Jahre 1962 durch den oben genannten Trade Expansion Act ermöglicht worden ist, auf eindruckliche Weise Beweis für diese zunehmenden amerikanischen Bestrebungen.

Neben den wiederholten Bestätigungen dieser beschriebenen Politik erwachte in jüngster Zeit das Bedürfnis nach einem verbesserten Datensystem in bezug auf ausländische Investitionen ¹⁸⁹⁾. Anlass dazu gab vor allem das rasche Ansteigen von Investitionen aus dem Ausland und war begründet in der Sorge um die nationale Sicherheit der amerikanischen Wirtschaft. Die Folge war die Inkraftsetzung des Foreign Investment Study Act durch Präsident Ford am 26. Oktober 1974 ¹⁹⁰⁾.

187) 19 USC, §§ 1801-1991 (1970)

188) F. Root
R. Kramer
M. d'Avlin
International Trade and Finance (1966)
Seite 391, 392.

Bis 1962 wurden die amerikanischen Zölle von durchschnittlich 51,5% im Jahre 1934 auf durchschnittlich 11,1% gesenkt. Seite 381-384, 388

189) Hearings on Foreign Investment in the United States Before the Subcomm. on Foreign Economic Policy of the House Comm. on Foreign Affairs ("Culver Hearings") 93 d Carg., 2d Sess. (1974) S. 78

190) Pub.L.No. 93-479, 88 Stat. 1450-1454 (1974),
siehe auch Fussnote 184

Dieses Gesetz erweiterte den Aufgabenbereich des Finanz- und des Handelsdepartementes enorm; sie wurden damit beauftragt, genaue Angaben bezüglich des Umfanges von ausländischen Investitionen in den Vereinigten Staaten zu sammeln, eine Analyse über die verschiedenen Problemstellungen im Zusammenhang mit diesen Investitionen zu erstellen und schliesslich die Angemessenheit und Fragwürdigkeit von Anzeigepflichterfordernissen zu erforschen ¹⁹¹⁾. Dieses Programm wurde mit grossen Anstrengungen in Angriff genommen und bildet die erste Phase auf dem Weg zur Entwicklung eines neuen, zeitgemässen Datensystems. Bevor dieses System jedoch entweder von der Verwaltung oder vom Kongress verwirklicht werden kann, müssen noch einige Grundfragen entschieden werden. Die hauptsächlichen, immer noch offenen Probleme liegen einmal im Bereich des Persönlichkeitsschutzes und den Grenzen der Geheimhaltungspflicht; weiter sind sie begründet in der Frage der gesetzlichen Autorität zur Sammlung von Informationen im allgemeinen ¹⁹²⁾, und die dritte Hauptschwierigkeit findet sich in der Unmöglichkeit der Ausfindigmachung der wahren Identität von ausländischen Eigentümern und Begünstigten ¹⁹³⁾. Die

191) Foreign Investment Study Act

a.a.O. Fussnote 190,

§§ 2, 4 (1), 5 (1) - (13), 6 (1) - (9)

192) Der Kongress erweiterte zwar mit der Unterstützung der Regierung die Autorität zum Sammeln von Informationen im Foreign Investment Study Act (Pub.L. No. 93-479, § 7 (b), 88 Stat. 1453, 1974).

Diese Kompetenz wurde jedoch nur gewährt zur Nachforschung im Rahmen dieses Gesetzes, und für jede weitere Kompetenz muss eine neue Basis geschaffen werden.

193) Die Tragweite dieses Problems wird dramatisch illustriert in einem Bericht des Finanzdepartementes über die Auffindung eines Eigentümers einer amerikanischen Investition aus der Schweiz.

U.S. Dep't. of Treasury, Foreign Portfolio Investment in the United States (1975) S. 9.

Das Problem wird noch verschärft, wenn es sich um Investitionen aus Ländern wie die Schweiz handelt, die das Bankgeheimnis kennen.

Lösung dieser Probleme wird mit aller Dringlichkeit vorangetrieben, denn unter dem Druck der Zunahme von Investitionen aus dem Ausland ist sich jedermann einig über die Notwendigkeit der gesetzlichen Festlegung eines den Umständen angepassten zeitgemässen Informationssammlungssystems ¹⁹⁴⁾.

V. Behandlung von ausländischen Investitionen nach dem übrigen amerikanischen Recht

Es würde den Rahmen dieser Arbeit sprengen, näher auf das riesige Rechtsgebiet einzugehen, welches sich neben dem Steuerrecht mit den Investitionen aus dem Ausland befasst. Es gibt in der amerikanischen Literatur eine Anzahl von Monographien, welche einen ausgezeichneten Ueberblick über dieses Thema verschaffen ¹⁹⁵⁾. Die nachfolgende Beschreibung soll lediglich als grober Ueberblick dienen :

Man muss zunächst einmal unterscheiden zwischen Gesetzen, welche spezifisch auf Investitionen aus dem Ausland anwendbar und nur zu diesem Zweck erlassen worden sind ¹⁹⁶⁾, und dem

-
- 194) John M. Niehuss,
Foreign Investment in the United States: A Review of
Government Policy,
16 Virginia J. of Int'l. 2 (1975) S. 73
- 195) zum Beispiel:
L. Rosendahl, H. Howard and C. R. Thkopf
Legal Environments For Foreign Direct Investment In
The United States (1972)
oder
Dep't. of Treasury News Release No. WS-320, May 27, 1975,
Summary of Federal Laws Bearing on Foreign Investment
in the United States
- 196) Die wichtigsten beinhalten Regulierung von Investitionen aus dem Ausland auf dem Gebiet des Flugwesens, Schifffahrt, Fischerei, Fernmeldewesen, Nuklearenergie, öffentlicher Grund und Boden, Bodenschätze auf regierungseigenem Gebiet, Bankenwesen und Registration von ausländischen (Handels-) Vertretern; es handelt sich meistens um Verbote oder Beschränkungen für solche Investitionen.

restlichen amerikanischen Recht. Wie der amerikanische Kapitalanleger ist auch der ausländische dem gesamten amerikanischen Recht unterworfen. Es wird sogar hin und wieder behauptet, dass die amerikanische Regierung die allgemeinen Rechtsätze zur Lenkung der Wirtschaft zuweilen als Mittel benützt, um den Fluss von ausländischen Investitionen in die Vereinigten Staaten zu regulieren oder gar einzudämmen¹⁹⁷⁾. Schutz vor Missbrauch durch ausländische Kapitalanleger wird in verschiedenen amerikanischen Rechtsgebieten gewährt; so sehen beispielsweise die Bestimmungen über die SEC (Securities and Exchange Commission, die Börsenaufsichtsbehörde) vor, dass ein Ausländer in Vertretung eines unbekannten ausländischen Kapitalgebers, der Anteile oder gar Kontrolle über eine U.S.-Gesellschaft erwerben will, daraus weder Stimmberechtigung noch sonstige wirtschaftliche Vorteile ziehen kann, solange er nicht die Identität des Auftraggebers bekannt gibt¹⁹⁸⁾. In den Gesellschaftsrechten der Einzelstaaten und der Existenz von verschiedenen Verwaltungsbehörden finden sich weitere Vorkehrungen gegen potentiellen Missbrauch durch Ausländer. Darüber hinaus hat der Präsident der Vereinigten Staaten in ganz bestimmten Notfällen gewisse Kompetenzen¹⁹⁹⁾

197) zum Beispiel:

Wall St. J.

vom 19. März 1974, S. 16 Kol. 3

vom 14. Juni 1974, S. 1 Kol. 6

198) SEC v. General Refractories Co.

Civil No. 75-0809

(eingereicht am 21. Mai 1975).

Die Schweizerische Bankgesellschaft erwarb Aktien für verschiedene ausländische Kunden, ohne deren Namen anzugeben.

199) beispielsweise

Trading with the Enemy Act (1917):

Jeglicher ausländischer Besitz unterliegt der Kontrolle des Präsidenten.

zur Anordnung geeigneter Massnahmen. Unter dem Eindruck der zunehmenden Besorgnis über die wachsenden Kapitalreserven der OPEC-Länder sind natürlich besonders Fragen über die Möglichkeit der Regulierung von Investitionen ausländischer Regierungen aktuell geworden; in diesem Zusammenhang handelt es sich hauptsächlich um Probleme des Völkerrechtes, des Wettbewerbsrechtes (Anti-Trust) und des Aktienrechtes.

§ 11. Die Aussichten für einen zukünftigen Wechsel der amerikanischen Investitionspolitik

=====

I. Die Möglichkeit von weiteren gesetzlichen Beschränkungen von Investitionen aus dem Ausland in den Vereinigten Staaten

Die von einigen Kongressmitgliedern und von der Presse geäusserte zunehmende Besorgnis über das stetige Anwachsen der Investitionen aus dem Ausland ist symptomatisch für die öffentliche Meinung in den Vereinigten Staaten. Die Für und Wider in bezug auf die traditionelle amerikanische Politik der offenen Tür sind mannigfaltig:

Für die Beibehaltung dieser Politik sprechen vor allem die ökonomischen Vorteile, welche die USA aus diesem hereinfließenden Kapital ziehen; die Schaffung von neuen Arbeitsplätzen und der Import von Technologie hebt die Löhne und die Produktivität, der erhöhte Wettbewerb senkt die Kaufpreise, und vor allen Dingen wächst das Steuereinkommen der Vereinigten Staaten durch die ständige Vermehrung von ausländischen Steuerzahlern.

Dagegen wird in erster Linie die Gefahr einer Ueberschwemmung des amerikanischen Marktes durch die riesigen Kapitalreserven der ölproduzierenden Länder angeführt. Im weiteren wird auf die Möglichkeit hingewiesen, dass ein

ausländischer Kapitalanleger die Kontrolle über ganze Wirtschaftszweige gewinnen könnte, oder dass ausländische Investitionen auf lange Sicht hinaus einen negativen Einfluss auf die Handelsbilanz ausüben würden, indem die daraus erzielten Gewinne und Dividenden wieder zurück ins Ausland fließen.

Während die letzteren beiden Argumente auf schwachen Füßen stehen ²⁰⁰⁾ und durch die bereits bestehenden gesetzlichen Massnahmen leicht im Griff behalten werden können, handelt es sich beim ersteren um ein neuartiges und nebenbei sehr emotionelles Phänomen, dessen Auswirkungen noch nicht mit Sicherheit abgeschätzt werden können. Da es sich bei eventuellen Investitionen durch die OPEC-Länder um Investitionen von Regierungen handeln wird, lautet die Grundfrage natürlich zuerst einmal, ob solche Investitionen sich von den üblichen privaten irgendwie unterscheiden. Mit Sicherheit kann gesagt werden, dass sich OPEC-Investitionen durch ihre potentielle Grösse auszeichnen werden; die verfügbaren Summen sind höher, als es je zuvor für einen privaten Kapitalgeber nur denkbar gewesen wäre. Ein weiterer Unterschied besteht darin, dass Entscheidungen über solche Investitionen politischer Natur oder zumindest politisch gefärbt sind und somit als Mittel zur Manipulation der amerikanischen Aussenpolitik missbraucht werden könnten ²⁰¹⁾. Die ölproduzierenden Länder haben jedoch diese Machtstellung bis heute auf verantwortungsvolle und

200) Gregory E. Andrews
An Evaluation of The Need For Further Statutory Controls on Foreign Direct Investments In The United States
8 Vand.J. Trans. L. 147 (1947), Seite 183

201) siehe dazu auch oben § 10, III

konstruktive Weise gehandhabt ²⁰²⁾ und mit den Industrienationen insoweit zusammengearbeitet ²⁰³⁾. Trotz allen geäußerten Befürchtungen besteht guter Grund zur Annahme, dass die bestehenden Beschränkungen, vereint mit dem bereits erwähnten, ausgebauten, neuen Datensystem ausreichen. Für diese Auffassung spricht zusätzlich auch noch die politische Realität: In mancherlei Hinsicht würde ein Programm zur Verstärkung dieser Beschränkungen die nationale liberale Handelspolitik schwächen, die sich ganz auf eine wechselseitige politische und wirtschaftliche Abhängigkeit der westlichen Welt abstützt ²⁰⁴⁾.

II. Zukünftige Aenderungen in der amerikanischen Steuerpolitik

Aenderungen in der steuerpolitischen Behandlung von ausländischen Kapitalanlegern sind vor allem in zweierlei Hinsicht zu erwarten:

-
- 202) Pläne für die Investierung von Kapitalüberschuss verschiedener OPEC-Regierungen haben beispielsweise gezeigt, dass Anlagen in den USA relativ geringe Bedeutung zukommt:

Irans Overseas Investment Criteria

Bus.Int'l, Sept. 27, 1974, Seite 307:

Das Kapital wird zudem meist von westlichen Beratern gehandhabt;

Survey on Middle East Banking,

Financial Times,

24. März 1975, Seiten 15. u. 16

- 203) Financial Times
4. Januar 1976, Seite 4, Kol. 8

- 204) Dies ist besonders ersichtlich an den Programmen der GATT und der OPEC, welche beide eine möglichst starke Förderung der Investitionen und des Welthandels zum Ziele haben. Im übrigen sind in diesem Zusammenhang auch die bilateralen Freundschaftsverträge der USA zu nennen, welche einer Politik der Beschränkungen entgegenstünden.

A. Vereinfachung

=====

Die erstrebte Vereinfachung der bisherigen Besteuerung von ausländischen Steuerzahlern hätte zwei hauptsächliche Vorteile:

Zunächst würde einmal erreicht, dass das Steuerrecht für Geschäftsleute und ausländische Steuerberater verständlicher und klarer formuliert wäre; bestehende gesetzestechnische Ausnahmen, von denen ein Geschäftsmann logischerweise folgert, dass sie auf ihn Anwendung finden müssen, und die dann aus scheinbar unerfindlichen Gründen nicht auf ihn zutreffen, würden als gerechter empfunden und nicht als reine Willkür angesehen.

Die zweite Erleichterung würde darin bestehen, dass dadurch die Durchsetzung des Steuerrechtes für die Regierung leichter und wirkungsvoller gemacht würde; in der heutigen Zeit des sprunghaften Anstieges der Kosten von Arbeitnehmern muss dies als ein Hauptanliegen gewertet werden.

Der Wunsch der amerikanischen Regierung nach einer einfacheren Besteuerung von Investitionen aus dem Ausland ist daher durchaus verständlich und unter dem Eindruck der zunehmenden Internationalisierung sogar absolut notwendig. Eine derartige Vereinfachung kann jedoch nur auf dem Weg einer Totalrevision des Steuerrechtes erfolgen und nicht auf den bestehenden Regelungen aufgebaut werden ²⁰⁵⁾.

B. Einführung des Territorialprinzips in der Besteuerung

=====

Die Vereinigten Staaten haben bis heute am Prinzip der weltweiten Besteuerung ihrer Bürger, Personen mit Wohnsitz

205) Choate, S. 522
siehe auch unten § 17 bes. III

in den Vereinigten Staaten und amerikanischer Gesellschaften festgehalten. Ein Wechsel zur Besteuerung von ausländischen Steuerzahlern auf der Basis des Territorialprinzips würde zwar den veränderten, heutigen Umständen in vermehrtem Masse Rechnung tragen, müsste jedoch eine radikale Aenderung der amerikanischen Steuerpolitik nach sich ziehen. Ausländische Kapitalgeber fällen ihre Investitionsentscheide ohne Rücksicht auf nationale Grenzen, und das Auftauchen von Multinationalen Unternehmungen gibt Anlass zu Vermutungen über eine zukünftige Vereinheitlichung des weltweiten Marktes. Die mit einer möglichen Einführung des Grundsatzes der Territorialität im U.S. Steuerrecht verbundenen und hervorgerufenen Veränderungen oder Auswirkungen auf die amerikanischen Steuereinnahmen und die U.S.-Investitionen müssten vor einer endgültigen Stellungnahme noch genauestens überprüft werden; doch kann mit Sicherheit vorausgesagt werden, dass mit einer solchen drastischen Neuerung die meisten kritischen Fragen im Zusammenhang mit der Besteuerung von Ausländern und ausländischen Einkommen gelöst werden könnten ²⁰⁶⁾.

206) Choate, S. 523 ff.

§ 12. Die Besonderheiten der steuerrechtlichen Behandlung von ausländischen Steuerzahlern

I. Herkunft des Einkommens

Die Grundregel für die Besteuerung von Einkommen in den Vereinigten Staaten lautet dahingehend, dass prinzipiell nur Einkommen aus U.S.-Quellen (U.S. Source-Income) in den U.S.A. besteuert werden können ²⁰⁷⁾.

A. Definitionen

Der Begriff der "Vereinigten Staaten" wird im IRC im politischen Sinn gebraucht. Daraus folgt, dass die Besitzungen der U.S.A. nicht darin eingeschlossen sind. Einkommen aus amerikanischen Besitzungen ²⁰⁸⁾ wird demnach als ausländisches Einkommen behandelt ²⁰⁹⁾. Die Besitzungen nehmen rechtlich eine Art Zwitterstellung ein, da sie nicht einen Teil der

207) Dieses Konzept nennt man das "force-of-attraction" Prinzip, das jedoch durch den Foreign Investors Tax Act einige Beschränkungen erfahren hat.
I.R.C. Sect. § 861, § 871, für Näheres siehe § 14.

208) Die folgenden Gebiete gelten als amerikanische Besitzungen:

Panama Kanalzone
Amerikanisch Samoa
Wake Island und die Midway Islands
Guam

Puerto Rico
Virgin Islands
Näheres siehe Green, Sedgwick W.
Applicability of American Laws to Overseas Areas
Controlled by the United States
68 Harv. L. Rev. 781 (1955)

Unklar ist bis heute die Stellung der Antarktis, da die U.S.A. weder die Souveränität eines anderen Landes darüber anerkennen noch eigene Ansprüche darauf erheben.

209) Rev. Rul. 56, J.B. 1953-1, 303

U.S.A. im geographischen Sinn bilden, aber auch nicht unter der Souveränität eines anderen Staates stehen und somit auch nicht unter den Begriff Ausland fallen. Durch ausdrückliche gesetzliche Bestimmung im IRC kann eine Besitzung ausnahmsweise eine andere Bedeutung erhalten; so werden beispielsweise Wohnsitzinhaber in Puerto Rico nach den gleichen Regeln besteuert wie amerikanische Bürger und nicht wie Ausländer 210).

Der Begriff "Ausland" ist im völkerrechtlichen Sinn der Souveränität zu verstehen; er bezieht sich auf ein Gebiet unter der Souveränität einer anderen Regierung als die amerikanische und hat damit keine geographische Bedeutung. Deshalb gilt ein Wohnsitzinhaber einer amerikanischen Besitzung nicht als U.S.-Staatsbürger im geographischen Sinn, aber auch nicht als Ausländer im völkerrechtlichen Sinn.

Der Begriff "ausländischer Staat" oder "ausländische Regierung" umfasst jegliche ausländische Autorität, die zur Erhebung von Einkommenssteuern ermächtigt ist, wobei es gleichgültig ist, ob dieser Institution nach internationalrechtlichen Gesichtspunkten der Status einer Person zukommt oder nicht.

B. Definition des Einkommens aus U.S.-Quellen unter besonderer Berücksichtigung von Grundeigentum

Wie aus dem oben beschriebenen Grundkonzept hervorgeht, ist es für die Einkommensbesteuerung von grundlegender Bedeutung, zu bestimmen, welche Art von Einkommen als Einkommen aus U.S.-Quellen zu betrachten ist, und welches Einkommen als ausländisches Einkommen zu gelten hat (source-of-income rules).

210) Grundsatz: Bürger einer Besitzung ist steuerrechtlich betrachtet ein Ausländer.
I.R.C. § 932 (a)

Ausnahme: Puerto Rico
I.R.C. § 876, Reg. § 1.876-1

1) Gesetzliche Definition

Die wichtigsten Regeln zu dieser Unterscheidung sind im Gesetz ausdrücklich enthalten ²¹¹⁾.

2) Verhältnis von Einkommensquelle und Brutto-Einkommen

In diesem Zusammenhang drängt sich die Frage auf, ob Einkommen aus ausländischen Quellen nach amerikanischen Steuerrechtsgesichtspunkten als Teil des Brutto-Einkommens zu betrachten ist.

Dazu ist zunächst einmal der allgemeine Grundsatz der steuerlichen Gleichbehandlung anzuführen. Die Regeln zur Bestimmung des Umfangs des Brutto-Einkommens für amerikanische Bürger müssen demgemäss analog auch für den Ausländer Geltung finden. Das Brutto-Einkommen umfasst jeden Betrag, der tatsächlich dem Steuerzahler zugeflossen ist (amount received) ²¹²⁾. Im weiteren hat die amerikanische Rechtsprechung ausdrücklich die Grundregelung aufgestellt, wonach ein bestimmter Teil des Einkommens auch unter die Definition des aus amerikanischen Quellen stammenden Einkommens fallen kann, obwohl er in der gesetzlichen Aufzählung nicht enthalten ist ²¹³⁾.

211) Subchapter N:

Part I: I.R.C. §§ 861-864 zählt die Kriterien zur Unterscheidung auf; es handelt sich dabei um eine reine Aufzählung ohne Ausführungen über die Art der Besteuerung bzw. Nichtbesteuerung.

Part. II: I.R.C. §§ 871 und § 881 auferlegen die Steuer. I.R.C. § 872 a) und 882 b) nehmen das Einkommen aus ausländischen Quellen von der amerikanischen Besteuerung aus.

212) vgl. Definition I.R.C. § 61 a) und oben § 1, III

213) Sidney L. Roberts, William L. Warren
U.S. Income Taxation of Foreign Corporations and non-resident Aliens.
Practicing Law Institute, New York City, U.S.A.
1. Juni 1967, § VI/2,
im folgenden zitiert als "Roberts/Warren"

3) Einkommen aus Grundeigentum

3) 1) Ausdrücklich im Gesetz genanntes Einkommen aus Grundeigentum

Die Herkunftsregeln zählen folgende Einkommen aus Grundeigentum ausdrücklich auf:

a) Einkünfte aus Miete ²¹⁴⁾

Die Einkünfte aus der Miete richten sich nach der geographischen Oertlichkeit der Mietsache; ist die Mietsache ausserhalb des Territoriums der Vereinigten Staaten gelegen, so gilt der daraus resultierende Mietzins als ausländisches Einkommen.

b) Einkünfte aus dem Verkauf von Grundeigentum ²¹⁵⁾

Ein Ertrag aus dem Verkauf von Grundeigentum gilt als amerikanisches Einkommen, wenn das Grundeigentum sich geographisch innerhalb der Landesgrenzen der U.S.A. befindet.

3) 2) Nicht im Gesetz erwähntes Einkommen aus Grundeigentum

Das Gesetz delegiert ausdrücklich ²¹⁶⁾ die Kompetenz an den Finanzminister, Bestimmungen über die Behandlung nicht erwähnter Einkommensteile bezüglich ihrer Herkunft aus dem Ausland oder den U.S.A. zu erlassen. Die gesetzliche Rahmenbestimmung bildete die Grundlage für die vom Finanzministerium erlassene Regelung im Hinblick auf die Einordnung von Erträgen aus Bodenschätzen ²¹⁷⁾;

214) I.R.C. § 861 a) 4)

215) I.R.C. § 861 a) 5)

216) I.R.C. § 863 a)

217) Treas. Reg. § 1.863 - 1 b)

Einkünfte aus dem Besitz oder dem Betrieb eines in den U.S.A. gelegenen landwirtschaftlichen Gutes, eines Bergwerkes, einer Erdöl- oder Erdgasquelle, einer natürlichen Lagerstätte oder Waldwirtschaft und aus dem Verkauf dieser Produkte durch den Eigner werden grundsätzlich als Einkommen aus amerikanischen Quellen angesehen. Das massgebliche Kriterium bei diesen Einkünften ist also ausnahmsweise die Produktionsstätte und nicht der Ort des Verkaufes ²¹⁸⁾, wie es normalerweise üblich ist. Diese Ausnahmeregelung hat zur Folge, dass noch unklar ist, wie Einkünfte von Bodenschätzen zu behandeln sind, die im Ausland produziert worden sind und in den Vereinigten Staaten verkauft werden ²¹⁹⁾. Die wohl bestmögliche Lösung für diese Situation besteht in einer proportionalen Aufteilung des Einkommens auf Produktionsstätte und Verkaufsort ²²⁰⁾.

C. Die Verteilung der organischen Steuerabzüge

=====

Die oben erläuterten Regeln haben die Feststellung der Herkunft des Einkommens zum Gegenstand. Davon unabhängig ist das Problem der genauen Verteilung der verschiedenen organischen Abzüge zur Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens aus U.S.-und aus Auslandsquellen ²²¹⁾. Auch zu dieser Festlegung

-
- 218) Für das Einkommen aus dem Verkauf von beweglichen Sachen (personal property) bildet der Ort des Verkaufes den Hauptfaktor zur Lokalisierung der Herkunft: I.R.C. §§ 861 a) 6), 862 a) 6), 863 b) 2) und 3)
- 219) Owens, The Foreign Tax Credit a.a.O. Fussnote 32; Seite 247, Fussnote 115
- 220) Dieser Verteilungsschlüssel ist vorgesehen in der Treas. Reg. I.863 - 1b) 1) unter Verweisung auf I.R.C. § 863 b); das einzige Problem besteht darin, ob es sich bei dieser Sachlage um besondere Umstände (peculiar conditions) im Sinne des Gesetzes handelt.
- 221) Zur Feststellung und Bestimmung des Umfanges des steuerpflichtigen Einkommens aus ganz bestimmten Tätigkeiten (Transporttätigkeit und Verkauf von beweglichen Sachen) ist eine spezielle Methode vorgesehen. I.R.C. § 863 b)

wurden dem Finanzminister durch das Gesetz weitgehende Kompetenzen verliehen ²²²⁾.

Im Rahmen dieser Befugnis wurden im Jahre 1977 neue Bestimmungen erlassen, die die allgemein gültigen Regeln ersetzten und spezifische, ausführliche Vorschriften für die ²²³⁾ Verteilung der verschiedenen organischen Steuerabzüge beinhalten. Diese Bestimmungen sehen allgemeine Regeln für alle Arten von abzugsfähigen Ausgaben vor; daneben werden für bestimmte Abzüge wie Zinsen, Forschungs- und Entwicklungskosten und laufende Unkosten ganz bestimmte Verteilungsschlüssel aufgestellt. Die allgemeine Richtlinie, nach der diese Verteilung vorgenommen werden muss, besteht im tatsächlichen Zusammenhang (factual relationship) zwischen der Art des Einkommens und der abzugsfähigen Ausgabe. Ist kein gegenseitiges Verhältnis vorhanden, so wird die Absetzung anteilmässig auf das gesamte Einkommen angerechnet ²²⁴⁾.

Das Resultat dieser neuen Bestimmungen besteht im grossen und ganzen darin, dass amerikanische Gesellschaften vermehrte Ausgaben vom Brutto-Einkommen aus ausländischen Quellen absetzen können, was umgekehrt eine verminderte Steueranrechnungsmöglichkeit für im Ausland bezahlte Steuern bewirkt ²²⁵⁾; ausländische Gesellschaften auf der anderen Seite vergrössern ihre abzugsfähigen Ausgaben auf dem Einkommen aus U.S.-Quellen und verkleinern dadurch ihre amerikanische Steuerpflicht.

222) I.R.C. §§ 861 b), 862 b), 863 a), 863 b)

223) Treas. Reg. § 1. 861 - 8)

224) Treas. Reg. § 1. 861 - 8) b) 5)

225) siehe Fussnote 32 und dazugehöriger Text

II. Ausländische, natürliche Personen

A. Die amerikanische Staatsbürgerschaft =====

Die amerikanische Staatsbürgerschaft (U.S.-citizenship) wird entweder durch ein besonderes Einbürgerungsverfahren (nationalization) oder durch Geburt innerhalb der Vereinigten Staaten erworben; das amerikanische Bürgerrecht bestimmt sich somit nach dem Prinzip des "ius soli" im Gegensatz zu dem im schweizerischen Recht herrschenden Prinzip des "ius sanguinis" ²²⁶⁾.

B. Die Definition des Ausländers =====

Durch Umkehrschluss gilt folgerichtig jede natürliche Person als Ausländer (alien), der nicht auf amerikanischem Hoheitsgebiet geboren oder in einem besonderen Verfahren eingebürgert worden ist ²²⁷⁾.

C. Der Wohnsitzbegriff =====

Die Bestimmung des Wohnsitzes (residence) einer natürlichen Person hat enorme steuerrechtliche Konsequenzen, da Ausländer mit Wohnsitz in den U.S.A. genau gleich besteuert werden wie amerikanische Bürger, während auf Ausländer ohne Wohnsitz ganz andere Regelungen anwendbar sind ²²⁸⁾. Wie im Folgenden aufgezeigt wird, beschreibt das amerikanische Steuerrecht ausführlich die besondere Behandlung und die Methoden zur Bestimmung der Steuerpflicht für Ausländer ohne Wohnsitz in den Vereinigten Staaten ²²⁹⁾, liefert aber trotz der kri-

226) U.S. Constitution, Amendment XIV

227) Immigration and Nationality Act (1952);
Die steuerrechtliche Definition des Bürgerrechtes richtet sich nach den Prinzipien des Nationalitätsrechtes (nationality laws).

228) siehe unten D im gleichen Abschnitt

229) I.R.C. §§ 871 - 878

tischen Bedeutung der Unterscheidung keine positive Definition des Wohnsitzbegriffes.

1) Die gesetzliche Regelung

Das Gesetz definiert den Begriff "Ausländer" ohne Wohnsitz (nonresident alien) in Anwendung des Prinzips des Nationalitätsrechtes (nationality laws) als eine Person, die weder amerikanischer Staatsbürger ist noch einen Wohnsitz in den Vereinigten Staaten besitzt ²³⁰⁾.

Zur Umschreibung des Wohnsitzbegriffes stellt das Gesetz jedoch lediglich einige unbestimmte und dehnbare Richtlinien auf ²³¹⁾. Entscheidendes Merkmal ist danach eine bestimmte Dauer der körperlichen Anwesenheit in Verbindung mit einem gewissen Grad von Absicht zum Verbleiben. Weil besonders der erste Faktor der Absicht niemals bewiesen werden kann, müssen zur Bestimmung der Residenz Vermutungen und andere Hilfsmittel beigezogen werden.

2) Der Begriff des "Domizils" und seine Abgrenzung zur "Residenz"

Der Begriff des Domizils ist juristisch gesehen von grösserer Tragweite als der der Residenz und setzt wie im schweizerischen Recht ²³²⁾ neben der körperlichen Anwesenheit eine Absicht des dauernden Verbleibens voraus. Schwierigkeiten ergeben sich insofern, als die beiden Begriffe von den Gerichten und in den Gesetzen oft miteinander verwechselt werden, und weil gewisse Steuern wie die Erbschafts- und Schenkungssteuern die Steuerpflicht auf dem weiter reichenden Erfordernis des Domizils begründen, während gerade die Einkommenssteuergesetzgebung auf dem Konzept der Residenz aufge-

230) Treas. Reg. 1.871 - 2 a)

231) Treas. Reg. 1.871 - 2 b)

232) ZGB Art. 23

baut ist ²³³⁾.

Die beiden Begriffe existieren rechtlich gesehen unabhängig voneinander: Eine Ehefrau, die ihr gesetzliches Domizil am ehelichen Wohnsitz des Mannes in den Vereinigten Staaten hat, gilt unter dem Gesichtspunkt des Einkommenssteuerrechtes unter Umständen als Ausländerin ohne Residenz in den U.S.A. ²³⁴⁾, während auf der anderen Seite eine Person mit ausländischem Domizil steuerrechtlich als Wohnsitzinhaber in den Vereinigten Staaten behandelt werden kann ²³⁵⁾. Die genaue Bestimmung der Residenz im Einzelfall kann deshalb nur unter Abwägung aller Umstände und Besonderheiten der konkreten Sachlage erfolgen.

Rechtsvergleichend kann in diesem Zusammenhang festgestellt werden, dass der Begriff des Domizils im amerikanischen Recht dem schweizerischen Wohnsitz entspricht, während an den Begriff der Residenz grundsätzlich wesentlich schwächere Anforderungen gestellt werden: Eine Person kann wohl zugleich mehrere verschiedene "Residenzen" inne haben, währenddem ihr Domizil immer das gleiche bleibt und mit der Errichtung eines neuen notwendigerweise untergeht ²³⁶⁾.

3) Residenzvermutungen

Die gesetzlichen Vermutungen zur Bestimmung der Residenz werden genau umschrieben; es handelt sich dabei um die

233) Bowring v. Bowers
94 T. 2 d 918 (1928)

234) I.T. 3859, C.B. 1947-2 98

235) Marsman v. Commissioner
205 F. 2d 335 (1953)

236) ZGB Art. 23, 2
Rosenberg v. Commissioner, 37 F. 2 d 808 (1930)
Commissioner v. Patino, 186 F. 2 d 962 (1950)

sogenannten Beweisregeln (rules of evidence) des Einkommenssteuerrechtes ²³⁷⁾.

Der Grundsatz im amerikanischen Steuerrecht lautet dahingehend, dass jeder Ausländer auf Grund seiner Herkunft als Ausländer ohne Wohnsitz in den Vereinigten Staaten gilt.

Diese "prima facie" Vermutung kann mittels dreier verschiedener Nachweise durch den Ausländer entkräftet werden:

- Abgabe der Erklärung, U.S.-Bürger werden zu wollen,
- Antrag auf Bewilligung zur Residenz in den U.S.A. (oder gleichwertiges),
- eine Verhaltensweise, die die Absicht auf den Erwerb der Residenz in den U.S.A. aufzeigt oder zumindest darauf schliessen lässt.

Die Beweislast für einen dieser Beweise liegt immer beim Ausländer und nicht bei den Steuerbehörden.

4) Uebrige Hilfsmittel

Die restlichen Hilfsmittel zur Bestimmung der Residenz eines Ausländers wurden durch die Praxis geformt: Sie bestehen in einer Schlussfolgerung aus der Art der Einreise- und Aufenthaltsbewilligung (visa) und aus der Dauer des Aufenthaltes.

Bleibt ein Ausländer länger als ein Jahr in den Vereinigten Staaten, so liegt es meist an ihm, aufzuzeigen, dass seine Anwesenheit nur von vorübergehender Dauer und deshalb begrenzt ist ²³⁸⁾.

237) Treas. Reg. 1.871-4

238) Marshall J. Langer
When does a nonresident alien become a resident for U.S. tax purposes?
44, Journal of Taxation, April 1976, S. 220 ff)
auf Seite 222

Die Art der Einreisebewilligung und die Umschreibung des Aufenthaltes bestimmen sich primär durch das Nationalitäts- und Einwanderungsrecht und sind Sache der Einwanderungsbehörden; die Praxis zeigt jedoch, dass die gleichen Massstäbe für die Residenz auch im Steuerrecht angewendet werden²³⁹⁾.

5) Aufgabe der Residenz

Die Residenz besteht darin, dass eine Person für einen bestimmten, nicht gesetzlich definierten Zeitabschnitt in den Vereinigten Staaten wohnt und sich aufhält. Wird diese Residenz einmal errichtet, so besteht die Vermutung, dass sie bis zur Erbringung des Nachweises einer Aenderung anhält. Diese kann nur damit erreicht werden, dass der Ausländer beispielsweise die U.S.A. mit der Absicht der Aufgabe seiner Residenz verlässt; eine blosser Ausreise aus den Vereinigten Staaten ohne diese Absicht oder eine begrenzte Abwesenheit reichen nicht aus²⁴⁰⁾.

239) Marshall J. Langer, a.a.O. Fussnote 238, unter Berufung auf I.R.S. Publication 519 (Rev.Oct. 1974)

Eine spezielle Behandlung erfahren die sogenannten "Händler und Kapitalanleger unter Doppelbesteuerungsabkommen" (Treaty Trader oder Treaty Investor); sie reisen mit einem besonderen Visum (E-Visa) und gemäss den Bestimmungen eines Abkommens in die U.S.A. ein und werden für ein Jahr zugelassen, wobei sie die Möglichkeit haben, die Aufenthaltsbewilligung jährlich zu erneuern. Steuerlich gelten sie trotzdem als Ausländer ohne Residenz in den Vereinigten Staaten, solange sie nicht einen bestimmten, notwendigen Grad von Absicht zum Verbleiben entwickeln.

Rev.Rul. 64-285, C.B. 1964-2, 184
siehe auch unten 6. Kapitel, bes. § 24, IV

240) Rev.Rul. 60-129, C.B. 1960-1, 272
Rev.Rul. 70-461, C.B. 1970-1, 149

D. Auswirkung der Residenz auf die Besteuerung von Ausländern
=====

1) Ausländer mit Residenz in den Vereinigten Staaten

Ausländer mit Residenz (resident alien) in den Vereinigten Staaten werden genau gleich besteuert wie amerikanische Staatsbürger, das heisst, auf ihrem weltweiten Einkommen²⁴¹⁾.

2) Ausländer ohne Residenz in den Vereinigten Staaten

Ausländer ohne Residenz (nonresident alien) werden steuerrechtlich gesondert behandelt²⁴²⁾.

Gerade beim Erwerb von Grundeigentum muss ein Ausländer strikte darauf achten, gewisse Grundregeln einzuhalten, um in den Genuss dieser Sonderbehandlung zu kommen. Wenn er beispielsweise ein Haus oder eine Eigentumswohnung kauft, sollte er den Nachweis erbringen können, dass dieser Kauf zum Zwecke einer Kapitalanlage erfolgt war und nicht für den persönlichen Gebrauch. Um sich gegen eine Vermutung der Residenz noch besser abzusichern, tut er gut daran, den Kauf im Namen einer ausländischen Gesellschaft zu tätigen und das Haus oder die Wohnung so oft wie möglich an Drittpersonen auszumieten.

Es wäre durchaus wünschenswert und der Rechtssicherheit dienlich, wenn man an Stelle der oben beschriebenen Vermutungen und Schlussfolgerungen eine genaue gesetzliche Regelung zur Bestimmung der Residenz in der Hand hätte. In der Literatur wird unter anderem die Festsetzung einer bestimmten zeitlichen Frist für den Aufenthalt in den U.S.A. vorgeschlagen; wird diese Frist überschritten, dann tritt die Vermutung

241) Traes. Reg. § 1, 871-1
unter Verweisung auf I.R.C. § 61

242) I.R.C. §§ 871-876
siehe unten § 14 / § 15

der steuerrechtlichen Residenz ein ²⁴³⁾.

III. Ausländische juristische Personen

Die Besteuerung von ausländischen juristischen Personen ist insofern von grosser Bedeutung, als nach amerikanischem Steuerrecht die juristischen Personen als eigene Steuersubjekte behandelt werden. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz bildet das Konzept der amerikanisch kontrollierten, ausländischen Gesellschaften (controlled foreign corporations) ²⁴⁴⁾.

A. Begriff der ausländischen juristischen Person

=====

Die Definition der ausländischen juristischen Person durch Umkehrschluss aus dem Begriff der amerikanischen juristischen Person ²⁴⁵⁾;

Eine Gesellschaft gilt als U.S.-Personen- oder U.S.-Kapitalgesellschaft, sofern sie innerhalb der Vereinigten Staaten nach dem amerikanischen Bundes- und Staatsrecht organisiert worden ist. Eine ausländische Gesellschaft ist infolgedessen e contrario jede nicht-amerikanische Gesellschaft, gleichgültig, ob sie innerhalb der U.S.A. eine Betriebsstätte unterhält oder geschäftlich tätig ist.

243) Marshall J. Langer
a.a.O. Fussnote 238 auf Seite 223

244) siehe Fussnote 77 und dazugehörige Ausführungen;
I.R.C. §§ 951 ff) (Subpart F)

245) I.R.C. § 7701
siehe auch Fussnote 44 und begleitenden Text

B. Das Konzept des steuerpflichtigen Unternehmens

Der Begriff der steuerpflichtigen Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit ist nach dem I.R.C. viel umfassender gestaltet als im amerikanischen Gesellschaftsrecht. Während nach dem Gesellschaftsrecht nur solche rechtliche Einheiten als juristische Personen gelten, die eine eigene Satzung haben und vom lokalen Gesellschaftsrecht als solche anerkannt werden, schliesst das Steuerrecht noch gewisse andere Unternehmensformen in diesen Begriff ein (taxable association) ²⁴⁶⁾.

Der Begriff dieser steuerpflichtigen Unternehmung wird in den Bestimmungen zum I.R.C. näher umschrieben ²⁴⁷⁾; Darin eingeschlossen werden alle inkorporierten und nicht inkorporierten Unternehmensformen, die über eine Mehrheit der in dieser Bestimmung aufgezählten und für juristische Personen typischen Merkmale verfügen ²⁴⁸⁾. In entsprechender Weise erhält auch der Begriff der Personengesellschaft (partnership) eine weiter reichende Bedeutung, und gewisse Unternehmensformen, die nicht unter den eng gehaltenen common law - Begriff der "partnership" fallen, werden steuerrechtlich trotzdem als solche behandelt, indem ihnen in dieser Hinsicht eigene Rechtspersönlichkeit aberkannt wird. Die für diese Ueberprüfung massgeblichen Kriterien wie die internen und externen Verhältnisse, die Rechtsstellung der Gesellschaft und die Organisation der Unternehmensform werden nach dem auf die betreffende Unternehmensform anwendbaren, ausländischen Recht beurteilt ²⁴⁹⁾.

246) I.R.C. § 7701 o) 3)

247) Traes. Reg. §§ 301.7701-2 a), 1.957-1 a)

248) siehe oben § 1, III, B, 8) 4) und 8) 5)

249) Henry I. Gumpel, Classification of Foreign Entities for U.S. Tax Purposes (PLI) Handbook 95 (1976); Rev. Rul. 73-254, C.B. 1973-1, 613

Diese Ueberprüfung von ausländischen Unternehmensformen unter dem Gesichtspunkt der Anerkennung einer eigenen Rechtspersönlichkeit und der damit verbundenen Steuerpflicht soll hier am Beispiel der deutschen Gesellschaft mit beschränkter Haftung aufgezeigt werden ²⁵⁰⁾. Der deutschen GmbH kommt nach deutschem Recht wie der entsprechenden schweizerischen Gesellschaftsform ²⁵¹⁾ eine eigene Rechtspersönlichkeit zu, und sie verfügt über die typischen kapitalistischen Merkmale der wirtschaftlichen Zielsetzung und der Uebertragbarkeit der Mitgliedschaft. Im weiteren ist ihre Geschäftsführung ebenfalls zentral organisiert, und die Mitglieder sind beschränkt haftpflichtig für die Gesellschaftsschulden. Das Ergebnis der Untersuchung durch die amerikanischen Steuerbehörden lautete erwartungsgemäss, dass die deutsche GmbH (wie auch die schweizerische) mindestens fünf der sechs gesetzlich notwendigen Anforderungen zur Klassifikation als Unternehmensform erfüllt. Zur Diskussion stehen kann infolge der im deutschen (wie auch im schweizerischen) Recht vorhandenen gesetzlichen Auflösungsgründe höchstens das Merkmal der unbeschränkten Lebensdauer. Man kann jedoch mit Sicherheit annehmen, dass eine schweizerische GmbH wie die deutsche GmbH mit ihren für Rechtspersönlichkeiten typischen Merkmalen den amerikanischen Voraussetzungen für die Anerkennung einer steu-

250) Rev. Rul. 77-214, C.B. 1977-1, 408
siehe auch: Alan R. Johnson,
The Classification of Foreign Organisations for Federal Tax Purposes; Rev. Rul. 77-214,
77-11 Tax Management
International Journal 23 (November 1977)

251) OR 772 ff.
Für eine detaillierte Auseinandersetzung:
John K. Speer.
Is a German Limited Liability Company a Corporation?
International Lawyer Vol. 10 No. 2 S. 343 ff)

erbaren Unternehmensform genügen würde ²⁵²⁾.

C. Die "Sham"-Gesellschaft

Handelt es sich bei einer Gesellschaft eindeutig um eine steuerpflichtige Unternehmensform, so kann unter Umständen die Frage auftauchen, ob diese Tatsache aus steuerlichen Gründen ignoriert werden soll. Dieses Problem (sham-issue) stellt sich regelmässig dann, wenn die steuerliche Behandlung der ausländischen Gesellschaft verschieden ist von der ihrer Aktionäre. Angenommen, eine ausländische Gesellschaft verfügt über von der amerikanischen Steuerpflicht befreites ausländisches Einkommen, wobei ihre Aktionäre jedoch amerikanische Staatsbürger sind und somit auf ihrem weltweiten Einkommen steuerpflichtig werden; ob in einem solchen Fall die Rechtspersönlichkeit der ausländischen Gesellschaft beachtet wird oder nicht, kann einmal mehr nur mittels Richtlinien entschieden werden ²⁵³⁾. Folgende Richtlinien wurden von der Praxis gebildet: Legaler Zweck der Gesellschaftsgründung oder blosse Steuerumgehung; Umfang der Tätigkeit der Gesellschaft; Ausmass der Rechtspersönlichkeit der Gesellschaft; Vorhandensein von Täuschung bzw. Rechtsmissbrauch.

252) andere Meinung:

Private Ruling 774 3060, Jul. 28, 1977.

In diesem Falle handelte es sich um eine deutsche GmbH, die vollumfänglich von der Muttergesellschaft beherrscht wurde. Die U.S. Steuerbehörden kamen zum Schluss, dass es sich unter diesen Umständen in Ermangelung der Voraussetzung von mehreren Gesellschaftern, die den Gewinn unter sich verteilen, nicht um eine steuerpflichtige Unternehmensform mit eigener Rechtspersönlichkeit handelt.

253) Roberts/Warren, § I/1

D. Die Besteuerung von ausländischen Gesellschaften

Die Besteuerung von ausländischen Gesellschaften folgt im allgemeinen den gleichen Grundsätzen wie die Besteuerung von Ausländern ohne Residenz in den Vereinigten Staaten ²⁵⁴⁾. Da die amerikanischen Steuerbehörden jedoch besonders im Hinblick auf das Verhältnis von amerikanischen Mutter- und ausländischen Tochtergesellschaften sehr misstrauisch sind ²⁵⁵⁾, gelten auf dem Gebiet der Besteuerung von ausländischen Gesellschaften die folgenden wichtigen Ausnahmeregelungen:

1) Steuerfreie Transaktionen

Bestimmte Transaktionen sind sowohl für die beteiligten Anteilseigner wie auch für die (ausländischen) Gesellschaften steuerfrei, indem die sofortige Anerkennung des Gewinnes (oder Verlustes) aufgeschoben und dieser erst im Zeitpunkt der Veräußerung des in der Transaktion erworbenen Vermögens besteuert wird.

1) 1) Bedingung zur Steuerbefreiung von Rechtsgeschäften mit ausländischen Gesellschaften

Die Bedingung zur Steuerbefreiung dieser Transaktionen ist, dass der Steuerzahler vom I.R.S. eine Bestätigung darüber erhält (section 367 - ruling), die in Frage stehende Transaktion erfolge nicht zum Zwecke der Steuerumgehung. Liegt

254) I.R.C. §§ 881-884; siehe unten § 16

255) Siehe unter vielen anderen Stellungnahmen das Memorandum des I.R.S. vom Jahre 1961 in bezug auf ausländische Tochtergesellschaften:

Das Misstrauen des I.R.S. ist vor allem in der Tatsache begründet, dass viele amerikanische Gesellschaften ausländische Tochtergesellschaften einzig zum Zweck der Steuerumgehung benützen.

Hearings on the President's 1961 Tax Recommendations Before the House Committee on Ways and Means, 87th Cong., 1st Sess. vol. 4, auf Seite 3546 (1961)

keine solche Bestätigung vor, so entfällt die Steuerbefreiung ²⁵⁶⁾.

1) 2) Gegenstand der Steuerbefreiung

Im wesentlichen sind unter der Voraussetzung einer Gutheissung durch den I.R.S. folgende drei Transaktionen unter Beteiligung von ausländischen Gesellschaften steuerbefreit:

- Gründung einer ausländischen Gesellschaft (formation):
Die Muttergesellschaft tauscht Vermögen gegen mindestens 80 % des stimmberechtigten Aktienkapitals der ausländischen Tochter ein ²⁵⁷⁾,
- Umstrukturierung (reorganisation):
Sechs verschiedene Arten von Umstrukturierungen sind für alle beteiligten Personen steuerfrei ²⁵⁸⁾,

256) I.R.C. § 367

257) I.R.C. § 351

258) I.R.C. § 368

Type A: Verschmelzung und Vereinigung

" B: Erwerb von Aktien im Austausch von stimmberechtigten Aktien

" C: Erwerb von Aktien im Umtausch von stimmberechtigten Aktien

" D: Uebertragung von Aktien an die beherrschte Tochtergesellschaft

" E: Umkapitalisierung

" F: Wechsel im Namen, im Aufbau der Gesellschaft oder Aenderung des Ortes der Gesellschaftsgründung.

Bei all diesen Umstrukturierungen ist weitere Voraussetzung zur Steuerbefreiung, dass weder die übertragende Gesellschaft (I.R.C. § 361) noch die Anteile übergebenden Aktionäre (I.R.C. § 354) einen Gewinn oder Verlust anerkennen.

Für eine ausführliche Beschreibung der sechs Arten von Umstrukturierung siehe Briner, S. 145 ff).

- Liquidation einer Tochtergesellschaft (liquidation):
Die Mutter muss mindestens 80% des stimmberechtigten Aktienkapitals besitzen ²⁵⁹⁾.

Die Erteilung der Bewilligung bzw. Genehmigung zur Steuerbefreiung dieser Transaktionen mit ausländischen Gesellschaften wird vom I.R.S. meist von der Bezahlung eines bestimmten, an das fragliche Geschäft angepassten Betrages abhängig gemacht (toll-charge approach). Das grundsätzliche Anliegen hinter diesem Vorgehen der Steuerbehörden ist der Versuch, speziell im Zusammenhang mit ausländischen Gesellschaften Steuerumgehungen so gut wie möglich zu verhindern.

2) Regelung zur zwischenstaatlichen Preislenkung

Die Steuerbehörden können das Bruttoeinkommen, die Abzüge und die Anrechnungen zwischen zusammengehörenden Steuerzahlern von sich aus einschätzen und einteilen, um eine Steuerumgehung zu vermeiden oder um die tatsächlichen Einkommen der einzelnen Steuerzahler genau abzuklären ²⁶⁰⁾. Das Gesetz gibt dem I.R.S. dabei weitreichende Kompetenzen, und es ist für eine Einschätzung nicht erforderlich, dass der Tatbestand einer Steuerumgehung durch eine der beteiligten Parteien bereits erfüllt ist. Für dieses Einschätzungsverfahren werden detaillierte Bestimmungen erlassen, die auf dem Grundprinzip beruhen, dass Geschäftshandlungen zwischen miteinander verbundenen Parteien nach einem bestimmten neutralen Massstab bemessen werden müssen ²⁶¹⁾.

259) I.R.C. § 332

260) I.R.C. § 482

261) Traes. Reg. § 1.482 - 1 ff.

Die Formulierung dieser neutralen und unabhängigen Berechnungsgrundlage, wie sie zwischen loyalen und vernünftigen Vertragsparteien angewendet worden wäre (arm's length standard), ergibt sich aus dem Anliegen des Gesetzgebers nach einer realistischen Widerspiegelung der Einkommensverhältnisse.

Den Bestimmungen über die Behandlung der zwischengesellschaftlichen Preisabsprachen kommt im amerikanischen Steuerrecht eine doppelte Funktion zu (intercompany pricing rules):

Im nationalen und internationalen Bereich sollen dadurch ungerechtfertigte Einkommensverschiebungen zwischen gegenseitig abhängigen Parteien vermieden werden, und vor allem auf dem Gebiet von internationalen Transaktionen zwischen ausländischen und amerikanischen Steuerzahlern soll sichergestellt werden, dass die U.S. Steuereinnahmen der Wirklichkeit entsprechen. Ein Einschätzungsverfahren kann niemals vom Steuerzahler verlangt werden, sondern erfolgt von Amtes wegen.

Preisabsprachen zwischen Gesellschaften kommen besonders oft bei Gewährung von Darlehen oder Dienstleistungen und auf dem Gebiet des Güterumschlages vor. Vermietet beispielsweise eine ausländische Gesellschaft ihrer amerikanischen Tochter Teile ihrer Immobilien, so beträgt die Berechnungsgrundlage für den Mietzins die Summe der mit dem Mietobjekt entstehenden Kosten unter Berücksichtigung der Abschreibung; die Erzielung von Gewinn durch den Vermieter wird bei dieser Rechnungsweise nicht vermutet ²⁶²⁾.

3) Nicht kontrollierte ausländische Gesellschaften ²⁶³⁾

Als Ergänzung zu den Bestimmungen über die Besteuerung von ausländischen, amerikanisch beherrschten Gesellschaften ²⁶⁴⁾ mussten für die nicht unter diesen Begriff fallenden U.S.-Beteiligungen zusätzliche spezielle Regelungen geschaffen werden ²⁶⁵⁾; Im wesentlichen handelt es sich dabei um kleinere amerikanische Anteile an ausländischen Gesellschaften (foreign investment companies), die sich nicht als

262) Treas. Reg. § 1.482 - 2) c) 2)

263) siehe oben § 1, III, B, 8) 7)

264) I.R.C. § 951 ff (Subpart F), siehe Fussnote 77

265) I.R.C. §§ 1246-1248

J.F.C. qualifizieren und deshalb nicht direkt auf der Stufe des Aktionärs besteuert werden können. Damit die dadurch aufgehobene amerikanische Besteuerung nicht vermindert oder umgangen werden kann, werden die Gewinne aus der Veräusserung dieser Anteile proportional zu deren Umfang als ordentliches Einkommen und nicht als Kapitalgewinn erfasst.

4) Die steuerfreie Vermehrung

Handelt es sich bei der Uebergabe eines Vermögensgegenstandes um eine internationale Transaktion, so wird die dem Vermögen angewachsene Wertvermehrung mit einer gesonderten Steuer von 35 % (excise tax) ²⁶⁶⁾ belegt. Der Sinn dieser Vorschrift besteht ebenfalls darin, einen steuerfreien Uebergang des Wertzuwachses des Gegenstandes mittels eines Verkaufes ausserhalb der Steuerhoheit der U.S.A. durch eine ausländische Gesellschaft zu verhindern.

Die Sondersteuer auf diesem Wertzuwachs kann jedoch in folgenden Fällen umgangen werden ²⁶⁷⁾,

- bei steuerfreien Transaktionen mit einer section - 367 - ruling,
- bei Transaktionen, für die der Nachweis erbracht worden ist, dass sie nicht zum Zwecke der Steuerumgehung erfolgt sind,
- wenn der amerikanische Steuerzahler die Wahl trifft, die Transaktionen als normalen Verkauf zum Marktwertpreis besteuern zu lassen.

5) Ausländische, persönliche Holding-Gesellschaften

5) 1) Definition der persönlichen Holding-Gesellschaft

Eine Gesellschaft wird zu einer Holding-Gesell-

266) I.R.C. . 1491

267) I.R.C. . 1492

schaft (personal holding company), wenn fünf oder weniger natürliche Personen zusammen mehr als 50 % der Aktien besitzen ²⁶⁸⁾.

Als weiteres Definitionsmerkmal müssen mindestens 60 % des Brutto-Einkommens der betreffenden Gesellschaft die Form von "persönlichem Holdinggesellschaftseinkommen" (personal holding company income) einnehmen. Die unter diese Kategorie fallenden Einkommensteile werden im Gesetz ausdrücklich und bis in alle Einzelheiten umschrieben ²⁶⁹⁾. Es handelt sich um Zinsen, Dividenden, Einkünfte aus Miete und Dienstleistungen eines Mehrheitsaktionärs, Einkommen aus Patenten und Erträge aus Lizenzen und Urheberrecht.

5) 2) Die Besteuerung

Die amerikanische Holdinggesellschaft wird zusätzlich zur ordentlichen Einkommenssteuer mit einer "Strafsteuer" von 70 % auf dem akkumulierten Holdinggesellschaftseinkommen belegt ²⁷⁰⁾. Der Zweck dieser Strafsteuer liegt darin, die Verteilung dieses Einkommens an die Aktionäre in Form von Dividendenausschüttungen zu erzwingen ²⁷¹⁾.

5) 3) Anwendung der Strafsteuer auf ausländischen Gesellschaften

Die Strafsteuer wird auch in beschränktem Umfang auf ausländische, persönliche Holdinggesellschaften angewandt.

268) I.R.C. § 542

269) I.R.C. § 543

270) I.R.C. § 541

271) Diese Strafsteuer muss unterschieden werden von der Gewinnthesaurierungssteuer (Accumulated Earnings Tax), die auf dem nicht ausgeschütteten Jahresgewinn einer Gesellschaft erhoben wird und speziell geregelt ist (I.R.C. §§ 531-537): 27½ % auf den ersten 1'000'000 \$, 38½ % auf dem Ueberschuss.

Die Beschränkungen ergeben sich konsequenterweise daraus, dass nur das aus U.S.-Quellen stammende Holdinggesellschaftseinkommen der amerikanischen Besteuerung unterliegen kann. Im weiteren wird diese spezielle Steuer nicht erhoben, wenn es sich dabei um eine ausschliesslich von Ausländern beherrschte Holdinggesellschaft handelt ²⁷²⁾.

5) 4) Ausländische, amerikanisch beherrschte Holdinggesellschaften

Sobald fünf oder weniger U.S.-Bürger oder Wohnsitzinhaber zusammen über mehr als 50 % Aktien einer ausländischen Gesellschaft verfügen und mehr als 60% des Gesellschaftseinkommens aus ausländischen Holdinggesellschaftseinkommen ²⁷³⁾ besteht, dann unterliegen die amerikanischen Aktionäre einer besonderen Strafbesteuerung ²⁷⁴⁾; Sie müssen in ihr Einkommen jene Teile des akkumulierten Holdinggesellschaftseinkommens einschliessen, die ihnen tatsächlich am letzten Tag des Steuerjahres als Dividende zugestanden hätten.

IV. Die Quellensteuern

Die gesetzlichen Vorschriften des I.R.C. über die Besteuerung an der Quelle richten sich in erster Linie auf ausländische, natürliche Personen ohne Residenz in den Vereinigten Staaten und ausländische Gesellschaften. Infolge der Ermangelung von Kontrollmöglichkeiten über diese Steuerzahler musste die Einziehung der geschuldeten Steuern einer besonderen Regelung unterworfen werden.

272) Beträgt die Höhe der U.S.-Anteile maximal 10%, dann wird nur dieser proportionale Anteil der Strafsteuer unterworfen; bei höheren U.S.-Anteilen tritt jedoch automatisch die volle Steuer ein (70%).

273) I.R.C. §§ 552 a) o), 553 a)

274) I.R.C. §§ 551-558

A. Die gesetzlichen Vorschriften

Die gesetzlichen Vorschriften über die Quellensteuer verfolgen grundsätzlich zwei verschiedene Ziele und können deshalb in zwei Hauptgruppen eingeteilt werden:

- 1) Die Quellenbesteuerung von amerikanischen Staatsbürgern und Ausländern mit Residenz in den U.S.A. ²⁷⁵⁾

Gegenstand der Quellensteuer für diese Personengruppe sind Löhne und Gehälter (wages) für geleistete Dienste. Selbstständig Erwerbende sind dieser Besteuerung nicht untersorfen ²⁷⁶⁾. Die Höhe des an der Quelle zurückbehaltenen Betrages wird auf Grund von Tabellen (wage-bracket withholding tables) ²⁷⁷⁾ ermittelt oder mittels der Prozent-Methode (percentage-method)

-
- 275) I.R.C. §§ 3401-3404; siehe vorne § 12, II, C

Im Gegensatz zur spezifischen Quellenbesteuerung von ausländischen Steuerzahlern ohne Residenz in den U.S.A. und ausländischen Gesellschaften, die im natürlichen Bestreben begründet ist, jegliche Steuerflucht möglichst zu unterbinden, wurde diese Besteuerungstechnik auch in allgemeiner Hinsicht in der gesetzgeberischen Absicht gewählt, dem amerikanischen Bürger die Erfüllung seiner Steuerpflicht insoweit zu erleichtern, als ihm gestattet ist, seine laufenden Steuerschulden bei Erhalt seines Lohnes sofort zu begleichen. (Gegenwartsbesteuerung; tax collection on a current basis).

- 276) I.R.C. § 3401

Treas. Reg. §§ 31.3401 (a) -1, 33.3401 (c) -1.
Löhne können auch in Form von Naturalien wie Aktien oder Anleihen ausbezahlt werden, wobei deren Wert zur Berechnung der Quellensteuer massgebend ist. Ausgenommen sind Entschädigungen für ganz bestimmte Dienstleistungen wie z.B. im Landwirtschaftssektor.

- 277) I.R.C. § 3402 c), Treas. Reg. 31.3402 c) - 1.
Der zurückzubehaltende Betrag ergibt sich direkt aus diesen Tabellen, die gemäss der Zahlungsperiode (wöchentlich, monatlich etc.) angeordnet sind.
Circular A (Supplement), Publication 15
Employer's Tax Guide
I.R.S. May 1977 (effektiv bis Dez. 1978)

berechnet ²⁷⁸⁾. Die Wahl der Berechnungsart ist dem Arbeitgeber freigestellt.

2) Die Quellenbesteuerung von ausländischen Gesellschaften und Ausländern ohne Residenz in den Vereinigten Staaten ²⁷⁹⁾

Diese Kategorie von Steuerzahlern wird auf folgenden, aus U.S.-Quellen stammenden Einkommen an der Quelle besteuert:

- Löhne und Gehälter für geleistete Dienste,
- bestimmte andere Einkommensarten ²⁸⁰⁾,

Einkommen aus ausländischen Quellen unterliegt grundsätzlich niemals der amerikanischen Quellensteuer.

278) I.R.C. § 3402 a) Treas. Reg. 31.3402 b)-1.
Diese Methode basiert auf einem etwas komplizierteren Rechnungsvorgang; der vom Nettolohn zurückbehaltene Prozentsatz wird ebenfalls mittels Tabellen ermittelt. Federal Tax Course 1978, a.a.O. Fussnote 72, § 2504 a)

279) siehe vorne § 9, II, B; § 12, II, D
I.R.C. §§ 1441, 1442; in den nachfolgenden Ausführungen ist nur von dieser Quellensteuer die Rede.

280) Für alle übrigen ^{für} Ausländer ohne Residenz in den U.S.A. und für ausländische Gesellschaften steuerpflichtigen Einkommensteile siehe oben Fussnoten 242 und 254 in Verbindung mit unten IV C (1. Kategorie).

Caveat: Quellensteuer auf diesem restlichen Einkommen fällt nur unter der Bedingung an, dass es nicht "effectively connected" ist; näheres siehe unten §§ 15 ff), bes. § 15, III.

Anmerkung:

In der amerikanischen Terminologie wird für diese Einkommensarten die Bezeichnung "begrenztes, bestimmbares, periodisches Einkommen" (fixed, determinable, periodical income) verwendet. Die Ausführungsbestimmungen zum I.R.C. (Treas. Reg. §§ 1.871-7 b) 2) i), 1.881-2 b) über die Steuerpflicht von ausländischen Steuerzahlern nehmen hinsichtlich dieser Bezeichnung Bezug auf die Bestimmungen über die Quellensteuer. Treas. Reg. § 1.1441-2 a) 2)).

Dieser Begriff darf jedoch im Zusammenhang mit der Quellensteuer nur mit Vorsicht im Bewusstsein der wenigen, aber dennoch zu beachtenden Ausnahmebestimmungen verwendet werden.

Näheres siehe Roberts/Warren, Kapitel VII und Paragraphen VIII/1 und VIII/ 5 c.

Die Höhe dieser Quellensteuer wird bestimmt durch einen pauschalen Steuersatz von 30 %, welcher jedoch durch Doppelbesteuerungsabkommen modifiziert werden kann ²⁸¹⁾.

Diese Vorschriften über die Quellenbesteuerung von ausländischen Steuerzahlern sind subsidiär zu denen über die Quellenbesteuerung von U.S.-Bürgern und Ausländern mit U.S.-Residenz: Ein Einkommensteil, der nach den letztgenannten Regeln von der Quellensteuer ausdrücklich ausgenommen ist, kann folglich nicht unter die Quellensteuer gemäss den Sonderbestimmungen für Ausländer fallen. So wird beispielsweise ein ausländischer Landarbeiter ohne Residenz in den U.S.A. auf seinen Lohnzahlungen nicht an der Quelle besteuert, weil diese Entschädigungen unter die übergeordnete allgemeingültige Ausnahmenvorschrift auf dem Landwirtschaftssektor fallen ²⁸²⁾.

B. Steuersubjekt

Die Quellensteuer wird von der dem ausländischen Empfänger - natürliche oder juristische Personen - zufließenden Leistung abgezogen.

C. Die Pflicht zum Abzug und zur Ablieferung der fälligen Steuer

Jede Person, die die Kontrolle und Verfügungsgewalt über die der Quellenbesteuerung unterliegenden Beträge hat, ist gesetzlich verpflichtet, die daraus resultierenden geschuldeten Teilbeträge zurückzuhalten und sie in entsprechendem Umfang an die Staatskasse zu überweisen. Meist handelt es sich dabei um den Arbeitgeber. Das Gesetz vermittelt der zum Abzug verpflichteten Person auch Schutz gegenüber Klagen des Empfängers (Steu-

281) vgl. unten § 25, IV und V

282) vgl. oben Fussnote 276

erpflichtiger) auf Herausgabe des nicht ausbezahlten Betrages (fällige Steuer) 283).

Die Unterlassung dieser Abzugs- und Ablieferungspflicht hat zur Folge, dass die verpflichtete Person selber für die fällige Steuer samt Zinsen ersatzpflichtig wird. Der geschuldete Betrag wird in der gleichen Weise wie eine ordentliche Steuer gegen ihn geltend gemacht und eingezogen 284). Zusätzlich sieht das Gesetz unter besonderen Umständen noch bestimmte zivil- und strafrechtliche Sanktionen vor 285).

V. Die Besteuerung von Währungsgewinnen und -verlusten

Während langer Zeit war der U.S.-Dollar eine starke Währung und wurde zu festen Wechselkursen gehandelt. Abwertungen gab es nur bei anderen Währungen ohne Rücksicht oder Einflussnahme auf den unverändert festen Dollarkurs. Ausländische Schulden von amerikanischen Steuerzahlern konnten deshalb regelmäßig mit einer geringeren Menge von U.S.-Dollars beglichen werden und bewirkten infolgedessen einen wirtschaftlichen Vorteil. Diese Situation hat sich jedoch mit dem wachsenden Zerfall der amerikanischen Währung dramatisch verändert.

A. Der Begriff des Währungsgewinnes bzw. -verlustes

Es muss vorausgeschickt werden, dass dieser Begriff weder im I.R.C. noch in den dazu gehörenden Ausführungsbestimmungen definiert wird.

Der Währungsgewinn bzw. -verlust ist die Differenz zwischen dem Kurs einer ausländischen Währung, verglichen mit dem U.S.-Dollar zum Zeitpunkt der Begründung einer Obligation und dem nachfolgenden Ansteigen (Verlust) oder Ab-

283) I.R.C. § 1461

284) I.R.C. § 7501

285) I.R.C. §§ 6672, 6651, 7202

sinken (Gewinn) des ausländischen Währungskurses 286).

B. Der Zeitpunkt der Anerkennung

=====

Es gibt heute zwei Theorien über den massgebenden Zeitpunkt der steuerrechtlichen Anerkennung von Währungsgewinnen und -verlusten.

- 1) Aufschiebung der Anerkennung des Verlustes oder Gewinnes bis zur tatsächlichen Realisierung (integrated approach)²⁸⁷⁾.
- 2) Aufschiebung der Anerkennung des Verlustes oder Gewinnes auf einen anderen Zeitpunkt als die Realisierung (separate transaction theory).

Der Zeitpunkt zur Anerkennung gemäss dieser Theorie kann jeglicher Zeitpunkt sein, ausgenommen derjenige der tatsächlichen Bezahlung; Zeitpunkt der Vertragsschliessung, der Gefahrübertragung, der Lieferung des Vertragsgegenstandes etc. Die Wirkung dieser Theorie ist die, dass der Währungsgewinn

-
- 286) Harvey P. Dale
Tax Consequences of Currency Fluctuations:
Occasional Transactions
32 NYU Inst. on Fed. Tax. 1683 (1974) S. 1685
z.B. Zeitpunkt der Begründung einer Obligation
1 U.S.\$ = 2 x
0,5 \$ = x
Zeitpunkt der Beendigung der Obligation
1 U.S.\$ = 3 x
0,33 \$ = x

Die fremde Währung x ist gegenüber dem \$ schwächer geworden; das Ergebnis ist ein Währungsgewinn von 0,17 \$ je x.

- 287) wurde von den Gerichten abgelehnt:
Willard Helburn, Inc. v. Commissioner
214 F. 2d 815 (1954)

von dem übrigen Rechtsgeschäft getrennt und somit auch unabhängig davon besteuert wird ²⁸⁸⁾.

C. Die gesetzliche Regelung

=====

Der I.R.C. und die Ausführungsbestimmungen haben diesen Tatbestand nicht besonders geregelt, und zur steuerlichen Behandlung muss man auf allgemeine Grundsätze und Prinzipien des Steuerrechtes zurückgreifen.

D. Die steuerrechtliche Behandlung

=====

Als Grundsatz gilt, dass diese aus Fluktuationen resultierenden Gewinne (Verluste) als normales Einkommen betrachtet und besteuert werden ²⁸⁹⁾, zumindest so lange, als sie im Zusammenhang mit der ordentlichen Geschäftsführung (business connected) entstanden sind. Ausnahmsweise können unter ganz bestimmten Voraussetzungen jedoch auch die vorteilhafteren Steuersätze der Kapitalgewinnsteuer auf diese Währungsgewinne angewendet werden ²⁹⁰⁾.

288) Dale, a.a.O. Fussnote 286, S. 1686, siehe auch Fussnote 291 und Text.
Andere Meinung: Rev. Rulings 75-104, 75-108, 75-109, I.R.B. 1975-13, 6; 13, 13; 13, 14;
Die Anerkennung eines Verlustes in Form einer Steuerabsetzung (I.R.C. § 165) für Wertverminderungen in einem bestimmten Steuerjahr infolge von Währungsverlusten erfolgt nur dann, wenn dieser Verlust tatsächlich in diesem Jahr erlitten bzw. realisiert worden ist (integrated Method).
Ausnahme: Händler mit ausländischen Währungen kann jährliche Absetzungen für Währungsverluste vornehmen.

289) John J. Costello
Tax Consequences of Currency Fluctuations For U.S. Business Conducting Operations Abroad Through Branches or Subsidiary Corporations
32 N.Y.U. Inst. on Fed. Tax. 1707 (1974)

290) Dale, a.a.O. Fussnote 286, S. 1695 ff.)

Ein Steuerzahler wird in jedem Fall darauf tendieren, die ihm am günstigsten erscheinende Behandlung zu wählen. Wie oben ausgeführt, sind die Reaktionen des I.R.S. und der Gerichte mangels einer klaren, gesetzlichen Regelung eher schwankend. Unter dem Eindruck des besonders in der letzten Zeit sehr stark fallenden Dollarkurses wurden in einer kürzlich ergangenen Entscheidung die gegenwärtig gültigen Richtlinien der Besteuerung von Währungsgewinnen und -verlusten festgesetzt 291).

Der dem Entscheid zugrunde liegende Sachverhalt war folgender: Eine U.S.-Gesellschaft nahm bei einer ausländischen Bank ein Darlehen in ausländischer Währung auf für die Finanzierung eines Maschinenkaufes. Nach Abschluss des Kaufvertrages und Inbetriebnahme der Maschine durch die Gesellschaft folgte eine Abwertung der ausländischen Währung. Nach Auffassung des I.R.S. war die Berechnungsgrundlage für den Wert der Maschine der Kaufpreis in U.S.-Dollars, ohne Rücksicht auf die Fluktuationen in der ausländischen Währung. Zur Ermittlung eines eventuellen Gewinnes bei einem späteren Verkauf der Maschine ist gemäss dem I.R.S. der Stand des U.S.-Dollars zum Zeitpunkt des Kaufes und der Stand des U.S.-Dollars beim Verkauf entscheidend. Im weiteren wurde auch die steuerliche Behandlung der jährlichen Rückzahlungen des Darlehens festgesetzt, Gewinne oder Verluste in einem Steuerjahr aufgrund von Währungsschwankungen werden bei diesen Rückzahlungen anerkannt auf der Basis der Differenz des Dollarwertes bei der Aufnahme des Darlehens und desjenigen bei Rückzahlung der jährlichen Rate. Obwohl diese Entscheidung nur Dollar-Gewinne infolge der Abwertung der ausländischen Währung beurteilte, kann mit Sicherheit angenommen werden, dass Verluste, bedingt durch den Zerfall der U.S.-Währung, analog behandelt werden.

291) Rev. Rul. 78-281, I.R.B. 1978-30, 9

1. Beschränkungen von ausländischen Investitionen in amerikanischem Grundeigentum

I. Geschichtlicher Ueberblick und Ursprung der Beschränkungen von Grundeigentum

Das amerikanische Bodenrecht hat seine Wurzeln im englischen Feudalrecht. Nach diesem alten englischen Common Law konnten Ausländer wohl Grundeigentum käuflich erwerben, jedoch nie weitervererben²⁹²⁾. Dieser Grundsatz wurde auch ins frühe amerikanische Landrecht übernommen und sogar auf Bürger von anderen Bundesstaaten angewendet, was jedoch durch das Gericht als verfassungswidrig erklärt wurde. Einige amerikanische Staaten gingen sogar so weit, den Erwerb von Grundeigentum durch Ausländer ganz zu verbieten.

Mit dem Beginn des 20. Jahrhunderts trat jedoch eine zunehmende Tendenz zur Liberalisierung dieser Beschränkungen ein. Grundsätzlich sind im Laufe der neueren Zeit drei nennenswerte Rückschläge in diesen Liberalisierungsbestrebungen zu verzeichnen:

- Bundesrechtliche Beschränkungen des übermässigen ausländischen Grundeigentums auf öffentlichem und der Bundesregierung unterstehendem Siedlungs- und Grenzgebiet (homestead land and territories) und des ausländischen Erwerbes von bundeseigenen Bodenschätzen (federal mineral lands). Von diesen Beschränkungen sind heute jedoch nur noch jene auf

292) Diese alte Regelung des common law wurde durch ein Gesetz im Jahre 1870 (Naturalization Act) aufgehoben. Siehe Sullivan, Charles H.
Alien Land Laws: A Re-Evaluation
36 Temp. L.Q. 15 (1962)

dem Gebiet der Bodenschätze aktuell ²⁹³⁾, da die Kontrolle über die Grenzgebiete heute in der Kompetenz der Bundesstaaten liegt und das Siedlungsgebiet weitgehend erschlossen ist. Einige Bundesstaaten haben zur gleichen Zeit ähnliche Beschränkungen eingeführt.

- Einführung von diskriminierenden Bestimmungen in den Staaten der Westküste gegen das asiatische Grundeigentum in der Zeit zwischen den beiden Weltkriegen. Kalifornien beispielsweise, das das Vorliegen des amerikanischen Bürgerrechtes als Bedingung zum Erwerb von Grundeigentum längst abgeschafft hatte, führte diese Voraussetzung in dieser Form wieder ein. Trotzdem das oberste, amerikanische Gericht die Verfassungsmässigkeit dieser diskriminierenden Gesetze bejahte ²⁹⁴⁾, wurden diese Beschränkungen nach und nach wieder aufgehoben.
- Die dritte Welle von einschränkenden Gesetzen erfolgte während der Zeit des kalten Krieges mit dem Ziel, die Einflussnahme von totalitären Staaten auf das amerikanische Grundeigentum zu verhindern. Im Unterschied zu den beiden anderen Bestrebungen war diese nicht auf den freien Erwerb von Grundeigentum ausgerichtet, sondern verunmöglichte die erbliche Uebertragung von Grundstücken an Ausländer, die ihre Eigentumsrechte nicht frei und unbeschwert ausnützen konnten ²⁹⁵⁾. Obwohl diese Bestimmungen noch formell in Kraft stehen, ist man heute im Allgemeinen der Ansicht, dass ihre Wirkung durch das Bundesgericht aufgehoben worden ist ²⁹⁶⁾.

293) Mining Law von 1872, § 1, 30 U.S.C. § 22 (1970)
Mineral Leasing Act von 1920, 30 U.S.C. §§ 181 ff. (1970)

294) Terrace v. Thompson Porterfield v. Webb
263 U.S. 197 (1923) 263 U.S. 225 (1923)

295) Bergmann, Harold J.
Soviet Heirs in American Courts
62 Columb. L. Rev. 257 (1962)

296) Zschernig v. Müller
389 U.S. 429 (1968)

II. Bestehende Beschränkungen im amerikanischen Grundeigentums- erwerb für Ausländer

Die Definition und Begrenzung des Grundeigentums liegt grundsätzlich in der Kompetenz der Bundesstaaten: Die Bundesregierung kann nur auf dem Umweg über ihre ausschliessliche Zuständigkeit auf dem Gebiet der Auslandsbeziehungen (foreign relations) darauf Einfluss nehmen.

A. Existierende, staatliche Beschränkungen

=====

Die staatlichen Einflussnahmen auf Grundeigentum von Ausländern in der Gegenwart können in drei Hauptarten unterteilt werden:

1) Beschränkungen für ausländische, natürliche Personen, die das Grundeigentum direkt betreffen

Derartige Beschränkungen sind heute noch in zwölf Staaten vorzufinden:

Vier Staaten verbieten generell den Erwerb oder den Besitz von Grundeigentum durch ausländische, natürliche Personen, wobei bei allen ein Vorbehalt gemacht wird für Ausländer mit Residenz (resident aliens) entweder im betreffenden Staat oder auf Bundesgebiet ²⁹⁷⁾.

Vier Staaten beschränken den möglichen Umfang des Grundeigentums durch ausländische, natürliche Personen. Diese Begrenzungen richten sich jedoch grundsätzlich nur auf landwirtschaftlich nutzbare Gebiete und schliessen Eigentum an

297)	Connecticut	Conn.Gen.Stat.Ann. §§ 47-57 (1960)
	Mississippi	Miss. Code Ann. § 89-1-23 (1973)
	New Hampshire	N.H. Rev. Stat. Ann. § 477.20 (1968)
	Oklahoma	Okla. Const. Art. 22 § 1
		Okla. Stat. Ann. tit. 60 §§ 121-123 (1971)

Wohngebieten, Geschäfts- und Industriezonen meistens ausdrücklich aus 298).

Die vier restlichen Staaten kennen zeitliche Beschränkungen für die Dauer des Grundeigentums durch Ausländer; dies scheint besonders den Zweck zu haben, ausländische Einwanderer zur Einbürgerung zu bewegen, da diese zeitlichen Fristen meist mit der bundesrechtlich vorgeschriebenen fünfjährigen Wartefrist zur Erhebung dieses Begehrens übereinstimmen. Die gesetzlichen Fristen, während denen ausländisches Grundeigentum möglich ist, variieren zwischen fünf und acht Jahren, wobei regelmässig Gründe zur Verlängerung vorgesehen sind 299).

In den übrigen achtunddreissig Bundesstaaten ist das Grundeigentum durch ausländische natürliche Personen zur Zeit frei von Beschränkungen. Als Beispiel der gesetzlichen Regelung soll hier der Staat New York angeführt werden ³⁰⁰⁾; danach werden ausländische Grundeigentümer in New York genau gleich behandelt wie amerikanische Bürger.

2) Beschränkungen für Gesellschaften

Obschon die Investition in Grundeigentum in den U.S.A. durch eine Gesellschaft jederzeit möglich ist und dadurch die staatlichen Beschränkungen im Grundeigentum durch ausländische, natürliche Personen mit Leichtigkeit umgangen werden können, kennen nur ganz wenige Staaten Vorschriften, die den Erwerb oder die Innehabung von Grundeigentum durch Gesell-

-
- | | | |
|------|--------------|--|
| 298) | Iowa | Iowa Code § 567,1 (Supp. 1975) |
| | Minnesota | Minn. Stat. § 500,22 (1) (1974) |
| | Pennsylvania | Pe. Stat. Ann. tit. 68, § 32 (1965) |
| | Wisconsin | Wis. Stat. §§ 710.01, 710.02 (1973) |
| 299) | Illinois | III.Rev. Stat. Ch. 1, §§ 1-2 (1975) |
| | Indiana | Ind. Code § 32-1-8-2 (1973) |
| | Kentucky | KY. Rev. Stat. Ann. §§ 381.300, 330 (1970) |
| | Nebraska | Neb. Rev. Stat. §§ 76-402, -414 (1971) |
| 300) | New York | Real Property Laws § 10, 2 (1967) |

schaften beeinträchtigen. Während drei Staaten den Landerwerb durch ausländisch beherrschte Gesellschaften verbieten ³⁰¹⁾ und zwei andere Staaten das Eigentum bzw. den Besitz von Grundstücken durch ausländische Gesellschaften verunmöglichen ³⁰²⁾, sind die staatlichen Gesetze bezüglich des Grundeigentums von Gesellschaften relativ grosszügig ³⁰³⁾. Der Grund dazu liegt offenbar darin, dass die staatlichen Gesetzgeber die Aktivitäten der juristischen Personen über den Weg von gesellschaftsrechtlichen Massnahmen zu lenken versuchen.

3) Beschränkungen der Vererbungsmöglichkeit

Diese Beschränkungen haben zwar keinen direkten Einfluss auf ausländische Investitionen, wirken sich aber doch zumindest soweit darauf aus, dass eine Art des Landerwerbes unterbunden werden kann. Man kann diese heute noch in zwölf Bundesstaaten bekannten Beschränkungen in zwei verschiedene Gruppen zusammenfassen:

- Beschränkungen für ausländische Erben, deren Heimatland sie um die Vorteile der Erbschaft bringen würde ³⁰⁴⁾,
- Beschränkungen, die auf Reziprozität beruhen, das heisst, wenn das Heimatrecht des ausländischen Erben die Vererbung von Grundeigentum an einen amerikanischen Bürger nicht gestattet ³⁰⁵⁾.

301) Iowa Iowa Code §§ 491.67, 567.1, 567.2 (1975)
Nebraska Neb. Rev. Stat. §§ 76.402 bis -414 (1971)
Wisconsin Wis. Stat. § 710.02 (1973)

302) Arizona Ariz. Rev. Stat. Ann. § 10-107 (D) (Supp.1975)
Minnesota Minn. Stat. § 500.22 (1) (1974)

303) In verschiedenen Staaten gibt es Schutzbestimmungen für landwirtschaftliche Regionen; wie z.B. ein Verbot des Erwerbes von Landwirtschaftsgebiet für eine Gesellschaft, die zumeist in anderen Sektoren tätig ist.

304) z.B. New York, N.Y. Surr. Ct. Pro.Law § 2218 (3)

305) z.B. Iowa, Iowa Code § 567.8 (1975)

B. Beschränkungen von ausländischem Grundeigentum in den
U.S.A. auf Bundesebene
=====

1) Beschränkungen in der Bundesverfassung

Als Ausgangspunkt jeglicher Diskussion über das amerikanische Verfassungsrecht stehen die beiden fundamentalen Prinzipien in der U.S. Verfassung: Das Recht auf Gleichbehandlung und der Anspruch auf rechtliches Gehör (equal protection and due process clause). Diese beiden Grundsätze gewährleisten, dass alle Bürger die gleichen Rechte innehaben, und bieten Schutz vor Diskriminierungen und willkürlicher Behandlung von Minderheiten. Sie dienten beispielsweise als Basis zur Aufhebung der diskriminierenden Beschränkungen auf dem Grundeigentumssektor für Asiaten an der amerikanischen Westküste ³⁰⁶⁾. Es besteht kein Zweifel, dass dieser Schutz auf alle amerikanischen Bürger anwendbar ist, und die kritische Frage dreht sich darum, in welchem Umfang er auch für Ausländer gilt. Die Gerichtspraxis hat zwei verschiedene Tests geformt, um diskriminierende Gesetzesbestimmungen auf ihre Verfassungsmässigkeit zu überprüfen. Beeinträchtigt oder dringt eine gesetzliche Bestimmung in ein verfassungsmässiges Grundrecht ein (fundamental right), dann wird sie mit einem so strengen Massstab bewertet (strict - scrutiny - test), dass sie den richterlichen Anforderungen meist nicht standhalten kann. Gegenstand dieser Ueberprüfung ist die Verhältnismässigkeit einer gesetzlich getroffenen Anordnung, das heisst, ob sie im Hinblick auf ihren Zweck vernünftig ist und gerechtfertigt werden kann. Wird der strenge Massstab angewendet, dann können nur zwingende öffentliche Interessen zur Rechtfertigung dienen ³⁰⁷⁾, während beim zweiten Test

306) siehe oben Fussnote 294 und dazugehöriger Text

307) u.A. Hunter v. Erickson
393 U.S. 385, auf S. 391/392 (1969)

(lower test) ein blosser Zusammenhang zwischen der gesetzlichen Qualifikation und dem Zweck genügt ³⁰⁸⁾. Der oberste Gerichtshof der U.S.A. hat in einer Grundsatzentscheidung festgestellt, dass gesetzliche Unterscheidungen auf Grund der ausländischen Herkunft (alienage) zu denen gehören, welche der strengeren Ueberprüfung unterliegen müssen ³⁰⁹⁾. Sowohl diese wie auch alle folgenden Entscheidungen beurteilten jedoch nur die Verfassungsmässigkeit von Gesetzen, die sich gegen Ausländer mit Wohnsitz in den U.S.A. diskriminierend auswirken; es entspricht der herrschenden Auffassung, dass im Falle von diskriminierenden Gesetzen gegen Ausländer ohne Residenz der "lower test" zur Anwendung kommen muss; darin liegt der Grund dafür, weshalb erstens die oben beschriebenen staatlichen Beschränkungen von ausländischem Grundeigentum als einigermaßen zweckmässig (Schutz der Landwirtschaft, Ausverkauf der Heimat etc.) beibehalten werden können, und sie zweitens grundsätzlich nur auf Ausländer ohne Residenz ausgerichtet sind ³¹⁰⁾.

Weitere potentielle Beschränkungen könnten sich aus dem ausschliesslichen, verfassungsmässigen Recht des Bundes in bezug auf die Regelung der Auslandsbeziehungen (foreign relations) und des Aussenhandels (foreign commerce) ergeben ³¹¹⁾. Insbesondere können einschränkende staatliche Gesetze wegen ihrem Uebergreifen in diese ausschliesslich dem Bund unterstehende Sphäre angefochten und aufgehoben werden. Diese Möglichkeit ist heute im Zusammenhang mit den wachsenden Investitionstätigkeiten von Japanern und Arabern in den Vereinigten Staaten wieder brennend aktuell geworden. Die Kompetenz zur Aufsicht über den Aussenhandel gibt dem Bund

308) u.a. Dandridge v. Williams
397 U.S. 471, auf S. 485 (1970)

309) Graham v. Richardson
403 U.S. 365 (1971)

310) oben II, A im gleichen Paragraphen

311) U.S. Const. Art. 1 § 10 und § 8 cl. 3

zugleich die Zuständigkeit zur Regelung des zwischenstaatlichen Handels (interstate commerce) und die Macht zur Regelung der Einwanderung und Zulassung von Ausländern in die Hand; auch auf diesem Weg ist folglich eine mindestens indirekte Einflussnahme auf das Grundeigentum von Ausländern gegeben, indem dadurch über die Frage der Residenz und dem daraus resultierenden, verstärkten Verfassungsschutz eines Ausländers verfügt werden kann.

2) Bundesgesetzgebung

Die auf diesem Gebiet bestehende Bundesgesetzgebung bewegt sich abgesehen von der oben beschriebenen Regelung der Einwanderung (federal immigration laws) in eher bescheidenem Rahmen und behandelt Probleme im Zusammenhang mit Auslandsbeziehungen und Landesverteidigung (trading with enemy and hostile aliens). Nennenswert sind besonders zwei Bundesgesetze, die sich auf ausländisches Grundeigentum auswirken und widersprechende staatliche Gesetze aufheben: Das erstere besteht in den nur für den Kriegsfall wirksamen Alien Property Custodian Regulations ³¹²⁾, gemäss welchen ausländisches, feindliches Eigentum prinzipiell enteignet werden kann. Das zweite bilden die wichtigeren Foreign Control Regulations ³¹³⁾, auf Grund welcher die Vermögensgegenstände von Ausländern aus bestimmten Nationen arrestiert bzw. unveräusserlich gemacht werden.

3) Völkerrechtliche Verträge

Die völkerrechtlichen Verträge der Vereinigten Staaten wirken sich sowohl auf Bundes- wie auch auf Staatsebene aus. Sie bilden gemäss der Verfassung das oberste Recht des Landes ³¹⁴⁾ (supreme laws of the land) und gehen somit dem Staats-

312) 8 C.F.R. pts. 501-10 (1976)

313) 31 C.F.R. pt. 500 (1975)

314) U.S. Const. Art. VI § 2

recht vor. Das Verhältnis zum Bundesrecht ist komplizierter, da die Verträge zwar eine internationalrechtliche Verpflichtung begründen, jedoch später erlassenen (widersprechenden) nationalen Gesetzen nicht im Wege stehen. Die Vereinigten Staaten können sich einem geltenden völkerrechtlichen Vertrag widersetzen und damit internationales Recht verletzen, wofür sie dann die internationale Verantwortung übernehmen müssen. Die Gerichte tendieren jedoch im allgemeinen dazu, widersprechende Gesetze so zu interpretieren, dass sie keinen Vertragsbruch begründen, indem sie deren Anwendung auf Bürger von Staaten mit entgegenstehenden internationalen Verträgen ausdrücklich verneinen ³¹⁵⁾.

Die völkerrechtlichen Verträge fallen in zwei hauptsächliche Kategorien: Die bilateralen Freundschafts-, Handels- und Schiffsverkehrsverträge, welche mit den meisten in den U.S.A. investierenden Nationen geschlossen wurden und in Kraft sind, und die ausdrücklich bestimmte Rechte auf Ausländer übertragen. Die zweite Art bilden die multilateralen Verträge, die sehr allgemein gehalten sind und im wesentlichen Regierungspolitik widerspiegeln und keine individuellen Berechtigungen zum Inhalt haben ³¹⁶⁾.

Die bilateralen Verträge werden ihrerseits gemäss dem Zeitpunkt ihres Vertragsschlusses wiederum in zwei Arten aufgeteilt: Die erste Gruppe bilden jene Verträge, die vor dem zweiten Weltkrieg geschlossen worden sind und deren Wirkungen bewusst auf bestimmte Gebiete beschränkt sind. Als Vertreter

315) Cook v. U.S.A.
288 U.S. 102 auf Seite 120

316) z.B. Organisation zur wirtschaftlichen Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD, 14. Dez. 1960), die vor allem auf eine internationale Regelung der verschiedenen Formen von Kapitalverschiebungen, einschliesslich Investitionen in Grundeigentum, abzielt. Ihr Einfluss auf das Grundeigentumsrecht ist jedoch unerheblich und höchstens politisch wirksam im Hinblick auf zukünftige Gesetzgebungen.

dieser Gruppe kann der schweizerisch-amerikanische Freundschafts- und Handelsvertrag vom 25. November 1850 aufgeführt werden; bezüglich der Regelung von Grundeigentum beschränkt sich der Vertrag auf die Berechtigung der Bürger beider Vertragsstaaten zum freien Erwerb und auf eine genauere Regelung der Veräusserbarkeit mit besonderer Berücksichtigung von erbrechtlichen Aspekten ³¹⁷⁾.

Die neueren, nach 1945 eingegangenen Verträge haben eine viel breitere Formulierung gefunden und basieren auf dem Grundsatz der Reziprozität, das heisst, dass ausländische Kapitalanleger in den U.S.A. die gleiche Behandlung erwarten dürfen, wie sie den amerikanischen Bürgern in dem betreffenden Vertragsstaat gewährt wird ³¹⁸⁾. Zusammenfassend gewährleisten diese neueren Staatsverträge in grosszügiger Weise das Recht zur ausländischen Beteiligung in den meisten wirtschaftlichen Tätigkeitsfeldern, die Freiheit zur Wahl der Unternehmensform und darüber hinaus ausdrücklich den Anspruch auf Erwerb von Grundeigentum zur Ausübung dieser geplanten und zulässigen Aktivität ³¹⁹⁾.

III. Ausblick in die Zukunft

Im Lichte der oben beschriebenen verfassungsrechtlichen und völkerrechtlichen Grenzen ist eine restriktive Gesetzgebung im Hinblick auf ausländisches Grundeigentum nicht zu erwarten.

317) Art. I, Art. V

318) siehe z.B.
Freundschafts-, Handels- und Schifffahrtsvertrag mit
Westdeutschland (29. Nov. 1954) oder Holland (27. März
1956)

319) siehe h.B.
Freundschaftsvertrag mit Holland
Art. IX, § 1

Auf staatlicher Ebene ist diese Schlussfolgerung ohne weiteres ersichtlich: Neue Gesetze können nur das Grundeigentum von Ausländern ohne Residenz in den Vereinigten Staaten weiter beschränken. Zusätzlich besteht für den staatlichen Gesetzgeber noch die Schwierigkeit, bestehende und vorrangige völkerrechtliche Vereinbarungen zu beachten, die die meisten ausländischen Investitionen in Grundeigentum schon zum vorneherein von potentiellen, staatlichen Beschränkungen ausnehmen würden. Beschränkungen, die lediglich auf jene Ausländer ohne diesen überstaatlichen Schutz Anwendung finden würden, hätten wenig Sinn, da die grosse Masse der ausländischen Kapitalanleger aus Ländern mit bestehenden, bilateralen Verträgen kommen. Das einzige Gebiet, in dem künftige staatliche Beschränkungen denkbar und durchführbar wären, ist das Eigentum an landwirtschaftlich nutzbarem Boden, wo das Argument und die Anforderung des zwingenden öffentlichen Interesses unter Umständen noch haltbar und diskutierbar sind. Beschränkungen auf dem Sektor der Ausbeutung von Bodenschätzen sind schon von eher zweifelhafter Natur und würden mit grösster Wahrscheinlichkeit mit der bundesrechtlichen Kompetenz zur Regelung des zwischenstaatlichen und ausländischen Handels kollidieren.

Schwieriger ist das Anstellen von Mutmassungen über künftige bundesrechtliche Vorkehrungen zur Beschränkung von Grundeigentum durch Ausländer. Es ist offensichtlich, dass die einzig wirksame Lösung zur Verstärkung der Kontrolle und zu einschneidenden Massnahmen gegenüber ausländischem Grundeigentum über den Weg des Bundesrechtes gesucht werden müsste; die meisten in diesem Zusammenhang auftauchenden rechtlichen Fragen sind internationaler Natur, und es ist in erster Linie Sache des Bundesgesetzgebers, die ganze Fülle von ausländischen Investitionen vorerst zu überblicken und zu regulieren. Anzeichen für diese Entwicklung ist das von Präsident Carter am 14. Oktober 1978 unterzeichnete Gesetz über die Kontrolle von ausländischen Investitionen im Landwirtschaftsgebiet. Nach diesem neuen Gesetz werden ausländische Eigentümer und Käufer

von solchem Land darüber beim Landwirtschaftsministerium Meldung erstatten müssen. Dieses neue Bundesgesetz stellt jedoch nur eine Vorstufe für künftige Bestimmungen dar; der Zweck besteht darin, vorerst einmal genaue Informationen über den Umfang von ausländischem Grundeigentum an landwirtschaftlichem Boden zu sammeln ³²⁰⁾ und danach über das weitere Vorgehen zu entscheiden.

320) vgl. New York Post, 23. Oktober 1978.
Schätzungen gehen dahin, dass momentan 1% des landwirtschaftlichen Bodens in ausländischen Händen ist.

Pub. Law 95-460
92 Stat. 1263
95th Congress
14. Oktober 1978

4. K A P I T E L

Der Foreign Investors Tax Act ("FITA")

§ 14. Besteuerung von ausländischen Steuerzahlern ³²¹⁾ vor Einführung des FITA =====

Wie aus der Beschreibung der Entwicklung der amerikanischen Steuerpolitik gegenüber ausländischen Steuerzahlern hervorgeht ³²²⁾, steckte diese während langer Zeit in den Kinderschuhen und wurde bis in die jüngste Zeit sehr vernachlässigt.

Die diesem Teil des Steuerrechtes zugrunde liegende und beherrschende Idee war das heute überholte Konzept des "Force of Attraction"-Prinzips. Die Grundlage bildeten die Steuergesetze von 1916 und 1936, welche bis im Jahr 1966 die einzigen nennenswerten Änderungen hinsichtlich der Besteuerung von Ausländern einführten. Gemäss diesem Prinzip wurde alles Einkommen eines Ausländers aus amerikanischen Quellen der ordentlichen Besteuerung mit den für amerikanische Bürger geltenden Steuersätzen unterworfen, sofern dieser Ausländer auf irgend eine Weise in den U.S.A. tätig war (engaged in U.S. trade or business) ³²³⁾. Dies hatte die heftig kritisierte Auswirkung, dass ein ausländischer Steuerpflichtiger, der zu irgend einer

321) siehe oben § 12, II und III.
Der Begriff "ausländischer Steuerzahler" bezieht sich im Folgenden nur noch auf Ausländer ohne Residenz in den U.S.A. und auf ausländische Gesellschaften.

322) siehe oben § 9, II, bes. Abschnitt B

323) Sidney I. Roberts
Force of Attraction: Impact of the FITA of 1966 on the Code
Taxation of International Trade
The Journal of Taxation, S. 232 (April 1968)

Zeit während eines Steuerjahres in den U.S.A. gewerblich tätig war, mit seinen aus U.S.-Quellen stammenden Einkünften der U.S. Einkommenssteuer zu den normalen Sätzen unterlag, und zwar ohne Rücksicht darauf, ob dieses Einkommen aus einer gewerblichen Betätigung herrührte, die in der Vereinigten Staaten ausgeübt wurde, oder ob es aus anderen U.S.-Quellen stammte. Der negative Ausfluss des Force-of-Attraction-Prinzips bestand mit anderen Worten darin, dass ein in den Vereinigten Staaten gewerblich tätiger Steuerzahler auf folgenden Einkommensteilen aus U.S.-Quellen in ungerechtfertigter und unlogischer Weise zu normalen Sätzen besteuert wurde ³²⁴⁾,

- Einkommensteile wie Dividendenzahlungen aus Aktienbesitz in amerikanischen Gesellschaften, die in keinem Zusammenhang mit seiner Erwerbstätigkeit in den U.S.A. standen (non business income), wurden anstatt mit der 30 % Pauschalsteuer ³²⁵⁾, die üblicherweise für den Ausländer anwendbar gewesen wäre, mit den regulären U.S.-Steuersätzen (zur Zeit 14 % - 70 %) belegt.
- Einkommensteile, die zwar mit der allgemeinen Geschäftstätigkeit des Steuerzahlers zusammenhängen (business income), nicht aber mit der U.S.-Steuerpflicht begründenden gewerblichen Tätigkeit in den Vereinigten Staaten, wie beispielsweise ein einmaliger Verkauf von verschiedenartigen Produkten, der normalerweise von der U.S.-Besteuerung ausgenommen wäre, wurde ebenfalls mit der regulären Steuer belegt.

Um diese Schwächen im bestehenden System auszumerzen und gleichzeitig das Jahresbudget der Regierung durch eine attraktive Gestaltung der Besteuerung von ausländischen In-

324) Näheres siehe Ekman
Tax Problems of Nonresident Aliens
N.Y.U. 18th Inst. on Red. Tax 845, 855 (1960)

325) siehe oben "Quellensteuer"
§ 12, IV, A, 2)

vestitionen in den U.S.A. auszubessern ³²⁶⁾, begann der Kongress in den frühen sechziger Jahren mit ausgedehnten Studien und Untersuchungen, deren Ergebnis der Foreign Investment Tax Act des Jahres 1966 ³²⁷⁾ bildete. Das wichtigste Anliegen dieser Bemühungen um eine neue gesetzliche Regelung bestand einmal darin, bereits in den U.S.A. gewerblich tätige ausländische Steuerzahler zu weiterer Investitionstätigkeit zu ermutigen und auf der anderen Seite jene, die lediglich Kapital in den Vereinigten Staaten angelegt hatten, zu überzeugen, eine Geschäftstätigkeit zu beginnen. Das Attraktionsprinzip musste zumindest insofern aufgegeben werden, als damit das reine Investitionseinkommen oder sogenannte "non-business-" Einkommen in die amerikanische Steuerpflicht einbezogen wurde ³²⁸⁾.

§ 15. Neuerungen im FITA

=====

I. Grundsatz des FITA

Die Struktur des neuen Gesetzes ist aufgebaut auf einer Trennung zwischen dem Einkommen von ausländischen Personen aus einer gewerblichen Tätigkeit in den U.S.A. (business-income) und dem Einkommen aus einer blossen Kapitalanlage in den Vereinigten Staaten (non-business- oder investment-income) ³²⁹⁾.

326) Sen.Comm. on Finance, Foreign Investors Tax Act of 1966, S.Rep. No. 1707, 89th Cong., 2d Sess. 23, 1966

327) Title I, Pub. L. No. 89-809
Okt. 22, 1966; ratifiziert durch Unterschrift des Präsidenten der U.S.A. am 13. November 1966

328) S.Rep. No. 1707
a.a.O. Fussnote 326, auf Seite 9

329) siehe auch unten V im selben Paragraphen

Das Einkommen aus der Erwerbstätigkeit wird nach den regulären Steuersätzen, anwendbar auf U.S.-Bürger und Gesellschaften, besteuert. Alles übrige Einkommen aus Kapitalanlagen in den Vereinigten Staaten unterliegt der für ausländische Steuerzahler geltenden Quellensteuer von 30% auf dem Brutto-Einkommen. Das "Attraktionsprinzip," das sich insbesondere auf ausländische, in den U.S.A. gewerblich tätige Steuerzahler so nachteilig ausgewirkt hatte, indem es rücksichtslos alles Einkommen aus U.S.-Quellen zur Besteuerung nach normalen U.S.-Steuersätzen "heranzog", war mit dieser Trennung weitgehend ausgeschaltet. Die Technik, die vor Einführung dieses neuen Gesetzes von erfahrenen ausländischen Geschäftsleuten benützt wurde, indem sie ihre blossen Kapitalanlagen (investment income) durch eigens dafür gegründete ausländische Gesellschaften tätigten, um dadurch die regulären U.S.-Steuersätze zu umgehen, wurde somit vom amerikanischen Gesetzgeber selber anerkannt und angewendet.

Nach dem FITA müssen bestimmte Voraussetzungen gegeben sein, bevor für einen ausländischen Steuerzahler in den U.S.A. Steuerpflicht besteht. Diese "Anknüpfungsmerkmale" werden im folgenden erläutert.

II. Das Merkmal des wirtschaftlich Tätigwerdens

Diesem Begriff kommt entscheidende Bedeutung zu. Obwohl er schon seit dem Jahre 1936 im I.R.C. enthalten ist, hat sich bis heute noch keine nähere Umschreibung aus der Rechtsprechung heraus kristallisieren lassen.

A. Die gesetzliche Definition 330)

=====

Die gesetzliche Definition des wirtschaftlich Tätigwerdens (engaged in trade or business) vermittelt weder bezüglich einer engeren Fassung dieses Begriffes noch der Art die-

ser Betätigung irgendwelche Anhaltspunkte.

Die einzige positive Aussage lautet dahingehend, dass eine einmalige Tätigkeit während eines Steuerjahres bereits ausreicht, um die Bedingung dieses steuerlichen Tatbestandes der gewerblichen Betätigung in den Vereinigten Staaten zu erfüllen.

Im weiteren geht der Lösungsansatz des I.R.C. in dieser Hinsicht nach einer Ausschlussmethode vor: Es werden bestimmte Tätigkeiten genannt, die den Zustand der gewerblichen Betätigung in gesetzlicher Sicht nicht erfüllen. Im wesentlichen betroffen sind davon persönliche Dienstleistungen für einen ausländischen Arbeitgeber oder solche, ausgeführt durch eine ausländische natürliche Person, die sich nicht länger als 90 Tage in den U.S.A. aufgehalten hat und deren Gegenleistung für diese Dienste weniger als 3'000 Dollars betrug. Die zweite Ausnahme bezieht sich auf den Handel mit Wertpapieren auf eigene Rechnung in den U.S.A., wobei es keine Rolle spielt, ob dies persönlich ausgeführt worden ist oder durch einen ansässigen Börsenmakler, solange dieser Makler oder die ausländische Gesellschaft nicht ihren Hauptsitz in den Vereinigten Staaten haben ³³¹⁾. Die Schwierigkeiten dieser Ausnahmeregelung ergeben sich vor allen Dingen im Zusammenhang mit der Bestimmung des Hauptsitzes einer ausländischen juristischen Person und mit der Frage der Ausdehnung auf ausländische Gesellschaften, deren üblicher Geschäftsablauf in der Spekulation mit Wertpapieren besteht oder zumindest damit zusammenhängt, und solche, deren Gesellschafts-

331) I.R.C. § 864 b) 2)

zweck auf völlig gegensätzliche Ziele ausgerichtet ist ³³²⁾.

B. Rechtsprechung

=====

Die Ermangelung einer positiven, gesetzlichen Formulierung des Tatbestandes des "geschäftlich Tätigwerdens" hat im Verlauf der Jahre eine Fülle von Gerichtsentscheidungen für alle denkbaren Konstellationen mit sich gebracht, konnte aber nicht durch eine klare und abstrakte gerichtliche Umschreibung wettgemacht werden. Seit seiner Einführung in dem Steuergesetz von 1936 war die praktische Anwendung lückenhaft und ohne allgemein gültige Richtlinien, eine Tatsache, an der auch die neue Gesetzgebung des FITA nichts geändert hat. Die einzigen Präzisierungen sind in den oben beschriebenen, gesetzlichen Ausnahmen enthalten; in allen anderen Situationen muss der ausländische Steuerzahler zur umfangreichen Rechtsprechung (case law) Zuflucht nehmen, um abzuklären, welche steuerrechtliche Behandlung er voraussichtlich in dieser Hinsicht zu gewärtigen hat.

Im Rahmen dieser Arbeit kann dieser Aspekt nur unter dem Gesichtspunkt von Investitionen in amerikanisches Grundeigentum näher behandelt werden ³³³⁾, und für andere Tatbestände

332) siehe Ross, auf S. 313 ff).

Die Bestimmung des Hauptsitzes einer juristischen Person erfolgt durch eine Abwägung der genauen Umstände im Einzelfall; entscheidend sind dabei Faktoren wie Umfang der Geschäftstätigkeit oder Anwesenheit der Geschäftsleitung. Eine Gesellschaft hat nur einen Hauptsitz, und gesellschaftsrechtliche Aspekte wie Gründungsort etc. sind irrelevant.

Zum zweiten Problem der Ausdehnung der Ausnahme scheint die herrschende Rechtsauffassung dahin zu lauten, dass alle ausländischen Gesellschaften darunter zu fallen haben, die sich nicht zur Hauptsache mit Spekulation befassen und somit nicht Makler-Status einnehmen (Non-Dealer).

333) Näheres siehe unten im 5. Kapitel

muss an dieser Stelle auf die ausführliche amerikanische Literatur verwiesen werden ³³⁴⁾.

III. Das Merkmal der Zurechenbarkeit des Einkommens

Das Anknüpfungsmerkmal der Zurechenbarkeit des Einkommens (effectively connected) beschreibt das Verhältnis zwischen Einkünften aus U.S.-Quellen und der Führung eines U.S.-Geschäftes; damit amerikanisches Einkommen steuerpflichtig wird, muss es in Verbindung (effectively connected) mit der oben beschriebenen geschäftlichen Tätigkeit (engaged in U.S. trade or business) in einem Büro oder einer ständigen Geschäftseinrichtung in den Vereinigten Staaten (office or other fixed place of business) erzielt worden sein.

Das Konzept der Zurechenbarkeit wurde erstmals durch den FITA in den I.R.C. eingeführt. Der für das Gesetz und damit auch für dieses neue Konzept verantwortliche Parlamentsausschuss hat deshalb grosse Anstrengungen unternommen, die ge-

-
- 334) 1. Alan R. Rado
Taxation of Foreign Investors in the United States
Publications of the International Bureau of Fiscal
Documentations No. 23, S. 9,
Amsterdam, 1975
2. Standard Federal Tax Reports, CCH 1977,
Vol. 5, 1978
Paragraph 4131
3. David M. Gorelik
What Constitutes Doing Business Within the United
States by a Non-Resident Alien Individuel or a
Foreign Corporation
18 Tax Law Review 423 (1963)
4. Hodes, Robert B.
Feder, Arthur A.
An Introduction to Doing Business in the United
States under the Foreign Investors Tax Act of 1966
Bull. of Internat. Fisc. Documentation
Vol. XXI, Feb. 1967, S. 55 ff)

naue Bedeutung der Zurechenbarkeit abzugrenzen ³³⁵⁾. Zusammenfassend ist daraus zu entnehmen, dass eine direkte Verbindung zwischen Vermögensstand und Geschäft erforderlich ist. Der Gesetzestext schweigt auch in dieser Beziehung und gibt keine genaue Begriffsbestimmung; doch lassen sich aus der Formulierung drei Kriterien herauslesen, an denen die Zurechenbarkeit gemessen werden kann:

- Wurde die Einkunft erzielt durch einen Vermögensgegenstand, der durch das U.S.-Geschäft benützt wurde, oder zur Abwicklung des ordentlichen Geschäftsbetriebes des U.S.-Geschäftes nötig war ³³⁶⁾ ?
- Bildete das U.S.-Geschäft oder die geschäftliche Tätigkeit in den Vereinigten Staaten im wesentlichen Faktor zur Erzielung eines Einkommens ³³⁷⁾ ?
- Wurde die Einnahme in den Büchern ordnungsgemäss ausgewiesen ³³⁸⁾ ?

Das Konzept der Zurechenbarkeit begründet nicht nur die amerikanische Steuerpflicht, sondern auch das Hilfsmittel zur Bemessung ihres genauen Umfanges: Das Einkommen ist nur in dem Rahmen zu versteuern, in dem es auf das U.S.-Büro oder

335) House Ways and Means Committee Report
H.Rep. No. 1450
89th Cong. 2d Sess., 57-61 (1966)

Dieser Report vermittelt zusätzliche Indizien zur Bestimmung dieser direkten Verbindung (S. 59):

- befindet sich die Quelle der Mittel zur Finanzierung des Vermögensgegenstandes in den U.S.A. oder im Ausland;
- wird das Einkommen aus der Veräußerung des Gegenstandes in den U.S.A. verwendet oder im Ausland;
- hatte die Geschäftsführung eine Kontrolle über den veräußerten Vermögensgegenstand und in welchem Umfang.

336) I.R.C. § 864 c) 2) A)
der sogenannte "asset-use test"

337) I.R.C. § 864 c) 2) B)

338) I.R.C. § 864 c) 2)

eine sonstige, ständige Geschäftseinrichtung entfällt, bzw. direkt damit in Verbindung steht ³³⁹⁾.

Als weiteres Hilfsmittel zur Auslegung dieses Begriffes kann das OECD-Musterabkommen herangezogen werden, welches ebenfalls mit dem effectively-connected-Prinzip arbeitet und dem FITA als Vorlage gedient hat ³⁴⁰⁾. Die ausgiebige Kommentierung dieses älteren Konzepts im Abkommen kann zweifellos einem besseren Verständnis dienen und analog zur Interpretation des FITA herangezogen werden.

IV. Definition des Büros oder der ständigen Geschäftseinrichtung

Die Definition des I.R.C. ³⁴¹⁾ für das Büro oder die ständige Geschäftseinrichtung (office or other fixed place of business) erinnert an die Umschreibung der Betriebsstätte (permanent establishment) im schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen ³⁴²⁾.

Es muss jedoch an dieser Stelle betont werden, dass die beiden Begriffe trotz ihrer augenscheinlichen Ähnlichkeit nicht die gleiche Bedeutung haben ³⁴³⁾. Ein Vergleich der beiden Begriffe ergibt, dass dem Begriff, wie er im I.R.S. gebraucht wird, die eigentliche Stammfunktion zukommt, und die im schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen verwendete Bezeichnung von

339) I.R.C. § 864 c) 4) c)

340) Hodes/Feder, a.a.O. Fussnote 334, S. 68

341) I.R.C. § 864 c) 5) A)

342) siehe unten § 25

343) Sidney L. Roberts
The Foreign Investors Tax Act: Income Tax Changes,
25th Annual N.Y.U. Institute 1411 auf Seite 1426;
unter Berufung auf Roberts/Warren a.a.O. Fussnote 213,
Paragraph IX/12 E,
im folgenden zitiert als "Roberts"

untergeordnetem Rang ist. Die Auslegung und Anwendung des in den Staatsverträgen verwendeten Ausdrucks der Betriebsstätte durch amerikanische Gerichte hingegen hat einen erheblichen Einfluss auf die Interpretation der entsprechenden, parallel laufenden I.R.C.-Bezeichnung ³⁴⁴⁾, während die von ausländischen Gerichten beigemessene Bedeutung unerheblich ist. Zumindest in einer Beziehung unterscheiden sich die beiden Begriffe jedoch wesentlich, und zwar in Hinsicht auf die Einbeziehung der Vertretung (agency). Die "Betriebsstätte" trennt das Konzept der ständigen Geschäftseinrichtung ausdrücklich von dem der Vertretung und behandelt sie in unabhängiger Weise, sodass unter Umständen schon eine Vertretung und damit eine Betriebsstätte angenommen werden kann, wenn ein Vertreter über keine ständige Geschäftseinrichtung verfügt. Das "Büro oder die ständige Geschäftseinrichtung" unter dem I.R.C. geht jedoch weiter und schliesst das Konzept der Vertretung mit ein, indem sie nur bejaht wird und damit zur Begründung der Steuerpflicht führen kann, wenn der Vertreter eine ständige Geschäftseinrichtung besitzt ³⁴⁵⁾. Die gerichtliche Interpretation des Begriffes der ständigen Geschäftseinrichtung ist wiederum sehr reichhaltig, und die Entscheidung richtet sich eigentlich immer auf die genauen Sachverhaltsumstände. Ganz allgemein kann nur gesagt werden, dass eine Zweigniederlassung, eine Fabrik, eine Werkstatt oder ein Bergwerk die Voraussetzungen eindeutig erfüllen. Schwieriger wird die Frage jedoch bereits in jenen Fällen, in denen keine festen Einrichtungen vorhanden sind; die Tatsache, dass beispielsweise ein Rennpferd bei einigen Pferderennen innerhalb einer bestimmten Zeit in den Vereinigten Staaten eingesetzt worden ist, wurde bereits als ständige Geschäftseinrichtung

344) Roberts/Warren, Paragraph IX/12

345) Roberts, a.a.O. Fussnote 323, S. 1428

angesehen ³⁴⁶⁾. Probleme im Bereich der Vertretung ergeben sich vor allen Dingen in der Richtung, als Fragen in bezug auf die Art und den Umfang der notwendigen, tatbestandserfüllenden Vertretung auftauchen können. Eindeutig steht fest, dass die Existenz einer amerikanischen Tochtergesellschaft allein die Voraussetzung einer Vertretung und damit eines Büros der ausländischen Muttergesellschaft noch nicht erfüllt ³⁴⁷⁾.

V. Einführung der Einkommens-Klasse A

Die oben dargestellte grundsätzliche Unterscheidung im FITA zwischen U.S.-Einkommen von ausländischen Steuerzahlern aus einer gewerblichen Tätigkeit (business income) und solchem aus blossen Kapitalanlagen in den U.S.A. (nonbusiness-income) wurde von der amerikanischen Rechtswissenschaft weiter ausgebaut und präzisiert ³⁴⁸⁾. Der Ausdruck "Klasse A" ist weder im I.R.C., in den Ausführungsbestimmungen noch in der Gesetzesgeschichte des FITA zu finden.

Die Einkommensklasse A umfasst die folgenden Einkommens-teile von ausländischen natürlichen und juristischen Personen aus U.S.-Quellen ohne Rücksicht auf die Zurechenbarkeit (effectively-connected) ³⁴⁹⁾,

- Zinsen, Dividenden, Mieten und anderes begrenztes, bestimm-

346) Rev. Rul. 58-63, C.B. 1958-1, 624
siehe auch unten § 25, IV

347) H.Rep. No. 1450, a.a.O. Fussnote 335
auf Seite 63
mit ausführlichen Beispielen

348) Roberts/Warren,
Paragraph II/2 A 1)

349) m.a.W. I.R.C. §§ 871 a) 1) für natürliche Personen
und 881 a) für jur. Personen

- bares periodisches Einkommen,³⁵⁰⁾
- Gewinn aus Bodenschätzen,³⁵¹⁾
 - Gewinn aus der Veräußerung bestimmter Obligationen,³⁵²⁾
 - Gewinn aus dem Verkauf von Patenten, Copyrights und sonstigen immateriellen Wirtschaftsgütern,³⁵³⁾
 - nur für natürliche ausländische Personen Gewinn aus bestimmten Pensionszahlungen und bestimmten Uebertragungen von Patenten³⁵⁴⁾.

Hinsichtlich dieser derart abgegrenzten Einkommensklasse A kann mit Recht gesagt werden, dass der FITA das Attraktionsprinzip völlig aufgehoben hat: Ein ausländischer Steuerzahler, der in den Vereinigten Staaten gewerblich tätig ist, wird auf diesen genau definierten U.S.-Einkommensteilen mit der vorteilhaften 30%-Quellensteuer besteuert, unabhängig davon, ob sie mit seiner gewerblichen oder geschäftlichen Tätigkeit in Zusammenhang stehen.

Für die Besteuerung der Kapitalgewinne, die nicht unter eine der oben aufgezählten Kategorien von Klasse-A-Einkommens teilen fallen, gilt eine besondere Regelung:

- Kapitalgewinne von natürlichen Personen, die sich für eine längere Zeitspanne als 183 Tage während eines Steuerjahres in den U.S.A. aufgehalten haben, und die ihrer geschäftlichen

350) siehe Anmerkung Fussnote 280

351) I.R.C. § 631 b), c)

352) I.R.C. § 1232, Ausgabedatum nach dem 28. September 1965

353) Verkaufsdatum nach dem 4. Oktober 1966.

Der Umfang des Gewinnes bestimmt sich im wesentlichen nach der Höhe der Zahlungen, aufgewendet für die immateriellen Güter, die in den U.S.A. im Gebrauche stehen;

Roberts/Warren, a.a.O., Fussnoten 213 und 348

354) Pensionspläne: I.R.C. §§ 402 a) 2), 403 a) 2)
Patentübertragungen: I.R.C. 1235

Tätigkeit auf keine Weise zurechenbar sind, werden steuerlich gleich behandelt wie Klasse-A-Einkommen.

- Kapitalgewinne von allen juristischen Personen und den natürlichen Personen, die in einem Steuerjahr weniger als 183 Tage in den Vereinigten Staaten anwesend waren, sind steuerfrei. Voraussetzung dazu ist wiederum, dass zwischen diesen erzielten Gewinnen und der Erwerbstätigkeit kein Zusammenhang besteht ³⁵⁵⁾.

VI. Konzept des beschränkten Attraktionsprinzips

Obwohl der FITA mit der Einführung des Begriffes der Zurechenbarkeit und der Schaffung der Einkommensklasse A das Attraktionsprinzip mit seinen negativen Auswirkungen weitgehend eliminieren konnte, blieb es dennoch auf einem wichtigen Gebiet bestehen. Man spricht deshalb auch vom beschränkten Attraktionsprinzip des FITA; beschränkt nicht in seinen ungerechten Konsequenzen, sondern beschränkt in seinem Anwendungsbereich.

Die Grenzen dieses Anwendungsbereiches sind sehr eng gesteckt ³⁵⁶⁾; Betroffen werden nur ausländische Steuerzahler, die in den Vereinigten Staaten tätig sind. Das Attraktionsprinzip zieht alle jene Einkommensteile des gesamten U.S.-Einkommens dieser Steuerzahler an, welche einmal nicht unter die oben beschriebene gesetzliche Aufzählung fallen und somit nicht als Einkommensklasse A gelten, und bei denen es sich im weiteren nicht um Kapitalgewinne handelt. Die Folge der Anwendung des Attraktionsprinzips auf solche Einkommensteile besteht darin, dass sie automatisch der Geschäftstätigkeit dieser Steuerzahler zugerechnet werden, auch wenn sie völlig unabhängig davon erzielt worden sind. Die

355) I.R.C. § 871 a) 2)

356) I.R.C. § 864 c) 3)

nachteilige Wirkung kann an folgendem Beispiel aufgezeigt werden: Eine ausländische Gesellschaft tätigt in den Vereinigten Staaten direkt einen einmaligen Verkauf und erzielt dabei einen Gewinn. Dieser Gewinn gehört einerseits nicht in die Kategorie der Einkommensklasse A, weil er das Ergebnis eines einmaligen Vorkommnisses ist und deshalb kein periodisches Einkommen darstellt. Der Verkaufserlös ist andererseits für die ausländische Gesellschaft grundsätzlich ohnehin von der amerikanischen Steuerpflicht befreit. Wenn die gleiche Gesellschaft indessen eine Zweigstelle in den U.S.A. unterhält, wird sie der Sonderregelung des beschränkten Attraktionsprinzips unterstellt und muss neben den ordentlichen Einnahmen der Zweigstelle zusätzlich den Erlös aus obigem Verkauf versteuern, obwohl dieser unabhängig vom ordentlichen Geschäftsablauf erfolgte und sie völlig unbeteiligt war. Diese negative Auswirkung kann jedoch (und wird auch) dadurch umgangen werden, dass die ausländische Gesellschaft ein Geschäft in den Vereinigten Staaten, welches voraussichtlich nicht zur Einkommensklasse A gehörende Erträge produziert, über eine ausländische Tochtergesellschaft abwickelt; die Zweigstelle der Muttergesellschaft in den U.S.A. erfüllt die Voraussetzungen zur Bejahung einer ständigen Geschäftseinrichtung bzw. Betriebsstätte nicht ³⁵⁷⁾; sie ist somit in den U.S.A. nicht steuerpflichtig. Im Falle, dass die ausländische Gesellschaft entweder nicht die Möglichkeit hat oder sich die Mühen ersparen will, eine Tochtergesellschaft zu gründen, muss darauf geachtet werden, dass sich in der obigen Situation der Verkauf nicht auf amerikanischem Boden abspielt, indem beispielsweise das Eigentum an der Kaufsache in einem anderen Rechtsgebiet auf den Käufer übergeht.

357) siehe oben Fussnote 347 und Text

VII. Die steuerliche Behandlung des Einkommens aus ausländischen Quellen

Bis jetzt war im Zusammenhang mit dem FITA nur von Einkünften eines ausländischen Steuerzahlers aus U.S.-Quellen die Rede.

Um zu verhindern, dass die Vereinigten Staaten durch Einführung der diskutierten Steuervergünstigungen im FITA für ausländische Kapitalanleger in den U.S. als tax-heaven 358) missbraucht werden könnten, wurde das Prinzip der Zurechenbarkeit in beschränktem Umfang auch auf Einkünften aus ausländischen Quellen ausgeweitet 359).

Damit für diese ausländischen Einkommensteile eine U.S.-Steuerpflicht eintritt, müssen verschiedene gesetzliche Voraussetzungen erfüllt sein, die im folgenden kurz erwähnt werden. Sind diese Bedingungen vorhanden, dann wird das Einkommen der sich in den U.S.A. befindenden ständigen Geschäftsstelle des ausländischen Steuerzahlers zugerechnet (effectively connected) und wie U.S.-Einkommen versteuert.

A. Steuersubjekt =====

Definitionsgemäss kann es sich bei den Steuersubjekten logischerweise nur um ausländische Steuerzahler handeln, die in den U.S.A. mittels einer ständigen Geschäftseinrichtung gewerblich tätig sind (siehe unten Zuordnungsfähigkeit).

B. Arten des ausländischen Einkommens =====

358) siehe oben § 1, III, F

359) I.R.C. § 864 c) 4) B) und C)

Es kommen nur ganz bestimmte Arten von ausländischen Einkünften für diese Besteuerung in Betracht :

- Lizenzgebühren für die Benützung von immateriellen Wirtschaftsgütern ausserhalb der Vereinigten Staaten einschliesslich Patenten, Copyrights, Warenzeichen und -marken, und der Gewinn aus ihrem Verkauf, die zur üblichen Geschäftstätigkeit gehören.
- Dividenden, Zinsen, Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Wertpapieren, jedoch nur dann, wenn dieses Einkommen entweder innerhalb der Vereinigten Staaten im Rahmen einer üblichen Bank- und Finanzierungstätigkeit angefallen ist oder erzielt wurde durch eine (ausländische oder inländische) Gesellschaft, deren Hauptzweck im Handel mit Wertpapieren auf eigene Rechnung besteht.
- Einkommen aus dem ausserhalb der Vereinigten Staaten abgewickelten Verkauf von bestimmten Vermögensgegenständen ³⁶⁰⁾ durch die ständige U.S.-Geschäftseinrichtung, mit dem Vorbehalt, dass jene Vermögensgegenstände ausgeschlossen sind, die zum Gebrauch ausserhalb der U.S.A. bestimmt sind, und an deren Verkauf sich eine ausserhalb der Vereinigten Staaten befindende ständige Geschäftseinrichtung des Steuerzahlers wesentlich beteiligt hatte. Der erzielte und steuerpflichtige Gewinn darf nicht höher sein, wie wenn der betreffende Vermögensgegenstand in den U.S.A. veräussert worden wäre; er wird mit anderen Worten nach amerikanischen Massstäben ermittelt ³⁶¹⁾.

360) I.R.C. § 1221 (1)

Es handelt sich hierbei hauptsächlich um Warenbestände und Aktien, mit denen der Steuerzahler normalerweise Handel treibt.

361) I.R.C. § 864 c) 5) C)

C. Zuordnungsfähigkeit

=====

Das ausländische Einkommen muss dem Büro oder der ständigen Einrichtung in den U.S.A. zugeordnet werden können (attributable).

Der Begriff der "Zuordnung" wird im Gesetz näher umschrieben und muss von der "Zurechenbarkeit" deutlich unterschieden werden ³⁶²⁾;

- Das Einkommen muss dem amerikanischen Büro oder der ständigen U.S.-Geschäftseinrichtung auf vernünftige Art und Weise zuteilbar sein (properly allocable).
- Das Büro oder die ständige Geschäftseinrichtung in den U.S.A. muss zur Erzielung des Einkommens einen wesentlichen Beitrag geleistet haben (material factor), welcher in den Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit passt.

D. Gesetzliche Ausnahmen

=====

Das Gesetz nennt in diesem Zusammenhang ausdrücklich zwei Fälle, in denen die oben beschriebenen ausländischen Einkommensarten dem amerikanischen Einkommen nicht zugerechnet werden und somit keine U.S.-Steuerpflicht verursachen:

- Dividenden, Zinsen und Royalties von einer über 50% beherrschten, ausländischen Gesellschaft
- Subpart F-Einkommen ³⁶³⁾.

VIII. Anrechnung der ausländischen Steuern ³⁶⁴⁾

Bevor der FITA in Kraft trat, gab es für ausländische,

362) I.R.C. § 864 c) 5) B) und C)

363) siehe oben Fussnote 135

364) siehe oben § 1, III, B, 5) 1) a)
(foreign tax credit)

in den U.S.A. gewerblich tätige Steuerzahler keine Möglichkeit der Anrechnung der im Ausland bezahlten Steuern auf ihre U.S.-Steuerschuld (foreign tax credit). Das war auch nicht erforderlich, weil die Vereinigten Staaten, wie oben ausgeführt, ausländisches Quellen-Einkommen von ausländischen Steuerpflichtigen nicht zur Steuer herangezogen haben und das Domizilland der Steuerpflichtigen üblicherweise einen Kredit für die Steuern, die auf U.S.-Quellen-Einkommen gezahlt worden sind, gewährte. Da nach der neuen Gesetzgebung jedoch bestimmtes ausländisches Quellen-Einkommen eines Steuerzahlers der Besteuerung in den Vereinigten Staaten unterliegt bzw. dem U.S.-Quellen-Einkommen zugeordnet wird, selbst dann, wenn es im Ausland angefallen ist, besteht die Gefahr einer Doppelbesteuerung. Das Einkommen könnte nämlich an der Quelle besteuert werden und ausserdem in den Vereinigten Staaten und sogar noch im jeweiligen Domizilland des Steuerzahlers. Um dies zu vermeiden, ist vorgesehen, dass für ausländische Steuern, die auf Einkommen aus ausländischen Quellen gezahlt worden sind, eine Möglichkeit der Anrechnung auf die U.S.-Steuerschuld zur Verfügung steht ³⁶⁵⁾.

365) I.R.C. § 906

§ 16. Besteuerung von ausländischen Steuerzahlern unter dem FITA
=====

Gemäss den oben entwickelten Grundsätzen des FITA können ausländische, der U.S.-Steuerpflicht unterliegende Steuerzahler in drei verschiedene Kategorien eingeteilt werden ³⁶⁶⁾,

1. Kategorie

Die sogenannten "Klasse I - Steuerzahler" sind jene Ausländer, die in den Vereinigten Staaten nicht gewerblich tätig sind.

Sie werden nur auf dem aus U.S.-Quellen stammenden Einkommen und Kapitalgewinn besteuert, und zwar lediglich auf den gesetzlich definierten Einkommensarten (non-business-income bzw. investment-income ³⁶⁷⁾).

Der Steuersatz auf der Einkommensklasse A besteht in einer 30%-Pauschalsteuer auf dem Brutto-Einkommen aus U.S.-Quellen. Bei der Erhebung dieser Pauschalsteuer werden Abzüge nicht berücksichtigt.

Nur natürliche Personen, die sich länger als 183 Tage in den Vereinigten Staaten aufgehalten haben, werden darüber hinaus in gleicher Höhe steuerpflichtig für die nicht unter die Einkommensklasse A fallenden Kapitalgewinne. Alle übrigen natürlichen und juristischen Personen aus dem Ausland werden auf diesen Kapitalgewinnen nicht besteuert.

Dieser 30%-Steuersatz auf dem Brutto-U.S.-Einkommen ist in den meisten Doppelbesteuerungsabkommen reduziert worden ³⁶⁸⁾.

366) Roberts/Warren, § II/2 B

367) Klasse A-Einkommen, siehe oben § 15, V

368) siehe unten § 25, IV und V

2. Kategorie

Die "Klasse II - Steuerzahler" umfasst alle jene ausländischen Steuerzahler, die in den Vereinigten Staaten gewerblich tätig sind, jedoch nicht über ein Büro oder eine ständige Geschäftseinrichtung in den U.S.A. verfügen.

Die Besteuerung erfolgt nur aus Einkommen aus U.S.-Quellen. Im Unterschied zum Einkommen der Klasse I - Steuerzahler fällt dieses Einkommen in zwei verschiedene Einheiten:

- Einkommensteile, die mit dem Gewerbebetrieb in den Vereinigten Staaten nicht zusammenhängen (not effectively connected); es handelt sich dabei um jenes Einkommen, das unter die Einkommensklasse A (und den darin gleichzeitig definierten Kapitalgewinn) fällt. Hinsichtlich dieses Einkommens erfahren die Klasse II - Steuerzahler die gleiche Behandlung wie Klasse I - Steuerzahler, d.h. es entfällt auf sie eine Pauschalsteuer von 30%.
- Einkommensteile, die der gewerblichen Tätigkeit in den U.S.A. zurechenbar sind (effectively connected). Unter diese Einheit fallen alle Einkommensarten, die aus U.S.-Quellen herkommen und nicht unter die obige Definition fallen. Erfasst werden dadurch mit anderen Worten einmal Einkommensteile der Einkommensklasse A und zugeordnete Kapitalgewinne, die mit der geschäftlichen Tätigkeit verbunden sind, und zusätzlich alle übrigen Einkommensteile aus U.S.-Quellen, die im Gesetz nicht definiert sind, ohne Rücksicht auf ihre Zurechenbarkeit (beschränktes Attraktionsprinzip) ³⁶⁹⁾. Die zeitliche Beschränkung bezüglich der Anwesenheit von natürlichen Personen in den U.S.A. auf 183 Tage zur Besteuerung der Kapitalgewinne ist in dieser Hinsicht irrelevant. Die Steuersätze auf diesen Einkommens teilen sind die gleichen, wie sie normalerweise auf U.S.-Steuerzahler anwendbar sind.

369) siehe oben § 15, VI

Die Höhe der Steuerabzüge bemisst sich grundsätzlich ³⁷⁰⁾ nach dem Umfang der Einkommensteile, die der geschäftlichen Tätigkeit in den U.S.A. zurechenbar sind und somit den regulären Steuersätzen unterliegen.

3. Kategorie

Die "Klasse III - Steuerzahler" bilden jene Ausländer, die in den Vereinigten Staaten geschäftlich tätig sind und ein Büro oder eine andere ständige Geschäftseinrichtung betreiben. Während die Steuerzahler der Klasse I und Klasse II lediglich auf Einkommen aus U.S.-Quellen steuerbar sind, erstreckt sich die Steuerpflicht der Ausländer in der 3. Kategorie auch auf Einkommen aus ausländischen Quellen, welches dem in den U.S.A. bestehenden Büro oder der ständigen Geschäftseinrichtung zuordnungsfähig ist ³⁷¹⁾.

Grundsätzlich wird das Einkommen der Klasse III - Steuerzahler ebenfalls in zwei Arten eingeteilt:

- U.S.-Einkommen, welches der geschäftlichen Tätigkeit in den Vereinigten Staaten nicht zurechenbar ist (not effectively connected). Für diese Einkommensteile entsteht wie beim Klasse II - Steuerzahler eine Pauschalsteuer von 30% auf dem Brutto-Einkommen.
- Einkommen, das mit der geschäftlichen Tätigkeit in den Ver-

370) Dieser Grundsatz leitet sich notgedrungen aus der Regel ab, wonach Klasse I - Steuerzahlern bei der Begleichung der Pauschalsteuer keine Abzüge erlaubt sind. Ausnahmen von der Regel bilden im wesentlichen Abzüge für Zuwendungen an wohltätige Institutionen (I.R.C. § 170) und für natürliche Personen Abzüge in der Höhe der Verluste, bewirkt durch unvorhergesehene Ereignisse (casualty law) an ihrem Vermögen in den U.S.A., sofern es nicht mit der Geschäftstätigkeit verbunden ist (I.R.C. § 165 c) 3) und die persönliche Steuerabsetzung (I.R.C. § 151). Näheres siehe Roberts/Warren, Paragraph II/2 B 2) c).

371) siehe oben § 15, VII

einigten Staaten im Zusammenhang steht (effectively connected). In diese Unterabteilung fallen sowohl die gleichen, der geschäftlichen Tätigkeit zurechenbaren Einkommensteile wie beim Klasse II - Steuerzahler, wie auch zusätzlich noch die oben erwähnten, zuordnungsfähigen (attributable), ausländischen Einkommensarten. Die Summe dieser zweiten Art von Einkommensteilen des Klasse III - Steuerzahlers unterliegt unter Berücksichtigung der Steuerabzüge den ordentlichen U.S.-Steuersätzen. Neben den Abzügen, die sich logischerweise gleich bemessen wie beim Klasse II - Steuerzahler, steht dem Klasse III - Steuerzahler noch die Möglichkeit der Anrechnung der im Ausland bezahlten Steuern auf seine U.S.-Steuerschuld offen ³⁷²⁾.

§ 17. Entwicklungen seit der Einführung des FITA hinsichtlich der Besteuerung von ausländischem Grundeigentum in den U.S.A.

Die beiden wichtigsten Neuerungen auf dem Gebiet des amerikanischen Steuerrechtes bilden zweifellos der im Oktober 1976 durch Präsident Ford eingeführte Tax Reform Act von 1976 und das durch Präsident Carter zu verabschiedende Gesetz zur Steuerreform für die Jahre ab 1. Januar 1979. Während das Gesetz von 1976 mit verschiedenen neuen Konzepten aufwartete, baut die Steuerreform von Carter auf den bestehenden Grundlagen auf und ist vor allen Dingen gekennzeichnet durch den Versuch, die wachsende Inflation zu bekämpfen und einzudämmen.

372) siehe oben § 15, VIII

I. Neuerungen im Allgemeinen

A. Tax Reform Act von 1976

=====

Die nennenswerten Neuerungen des Steuergesetzes von 1976 sind für ausländische Investitionen in amerikanisches Grundeigentum relativ unerheblich und können deshalb im Rahmen dieser Arbeit nur kurz zusammengefasst werden ³⁷³⁾.

Neben der Anpassung verschiedener Steuersätze für juristische Personen und natürliche Personen (Körperschaftsteuertarife, Minimalsteuer, Steuergutschrift für Investitionen), der Modifizierung der abzugsfähigen Aufwendungen, der Verlängerung des Verlustvortrages und der Beschränkung der Steueranrechnung für im Ausland beglichene Steuern auf die Berechnung gemäss der sogenannten "Gesamtmethode" (overall method) sind vor allem zwei Neuerungen von Bedeutung:

- Neue Steuerrichtlinien in bezug auf die prozentuale Weiterbelastung gewisser Kosten einer amerikanischen Muttergesellschaft an deren ausländische Tochtergesellschaft ³⁷⁴⁾.

Sie verdienen in dieser Arbeit insofern Beachtung, als dadurch auch ausländisch beherrschte Gesellschaften, die in den Vereinigten Staaten tätig sind, betroffen werden. Die neueren Ausführungsbestimmungen haben im wesentlichen eine Abänderung der herkömmlichen Herkunftsregeln zur Festsetzung der Einkommensquelle (source of income - rules) ³⁷⁵⁾ zum Gegenstand. Die Absicht des Gesetzgebers lag vor allem darin, das Einkommen der ausländischen (Tochter-) Gesellschaft zu verringern, indem die Kosten der amerikanischen

373) für eine eingehende Besprechung siehe Briner S. 234 ff)
Tax Reform Act of 1976, Law and Explanation, CCH September 1976.

374) Traes. Reg. § 1.861-8

375) siehe oben § 12, I

(Mutter-) Gesellschaft nicht mehr wie bisher sofort von der Steuerschuld abgezogen werden konnten, sondern zu einem bestimmten Anteil weiter mit der U.S.-Steuer belastet wurden und sich damit der steuerbare Gewinn der amerikanischen Gesellschaft zu Lasten der ausländischen Tochtergesellschaft erheblich erhöhte. Die natürliche Folge dieser Regelung bestand in einer erheblichen Vergrößerung der in den U.S.A. geschuldeten Steuer bzw. des versteuerbaren U.S.-Einkommens der (Mutter-) Gesellschaft.

- Die Einführung von steuerrechtlichen Massnahmen zur Verschärfung der bereits bestehenden Boykottbestimmungen ³⁷⁶⁾. Auch diese Regelung kann sich allenfalls gegen eine ausländisch beherrschte, amerikanische Gesellschaft richten. Der Zweck dieser lediglich auf dem Umweg über das Steuerrecht und eigentlich steuerpolitisch nicht gerechtfertigten und atypischen Massnahmen bestand darin, amerikanische Steuerzahler von der Teilnahme an internationalen Boykotten abzuhalten. Der Anlass dazu gab insbesondere die Inkrafttretung des arabischen Boykotts gegen Israel und die daraus resultierende, drohende handelspolitische Benachteiligung, die man auf diese Weise auszugleichen versuchte. Die Wirkung dieser Anti-Boykott-Bestimmung besteht darin, dass ein an einem Boykott partizipierender amerikanischer Steuerzahler insoweit bestraft wird, dass die Anrechnung der ausländischen Steuer auf den an der Beteiligung am Boykott erzielten Gewinn proportional vermindert wird. Nimmt ein amerikanischer Steuerzahler während des Steuerjahres an einem internationalen Boykott teil, so wird der daraus resultierende Gewinn erstens doppelt versteuert, indem die Anrechnung der im Ausland bezahlten Steuer untersagt ist, und zweitens wird die amerikanische Steuer sofort

376) I.R.C. § 999 als Ergänzung zum Export Administration Act (EAA) Pub. 1.91-184, 30. Dez. 1969, 83 Stat. 841

fällig und kann nicht aufgeschoben werden, indem der Gewinn als sogenanntes Subport F-Einkommen ³⁷⁷⁾ behandelt wird.

B. Revenue Act 1978

Das Steuergesetz von 1978 ist vor allem geprägt durch die Teuerungskämpfung und den Versuch, aufgetretene Fehlerscheinungen zu korrigieren ³⁷⁸⁾. Auf ausländische Investitionen in amerikanisches Grundeigentum hat es keinen nennenswerten direkten Einfluss.

Die wichtigsten Änderungen im Grundkonzept der Steuerpolitik sind die Erhöhung der Abzüge für Kapitalgewinne von 50% auf 60%, die Einführung einer alternativen Minimum-Steuer (alternative minimum tax) und der Verbesserung der Vorschriften über "tax-shelter" - Techniken (bes. Risiko-Regeln).

Im Zuge der Inflationsbekämpfung sind vor allem die Änderung der Steuersätze für juristische Personen bezüglich der Progression (20% auf den ersten 25'000, 28% auf den zweiten 25'000 \$ und 48% auf dem darüber hinausgehenden Einkommen), auf 17% bis 40% pro 25'000 \$ des Einkommens und einer Senkung des Maximalsteuersatzes für Gesellschaften auf 46% über 1'000'000 \$; für natürliche Personen bestehen die teuerungshemmenden Vergünstigungen in einer Ausweitung der jeweiligen Progressionsstufen, in einer Vergrößerung der persönlichen Anrechnung von 750 \$ auf 1'000 \$ und des allgemeinen Abzuges um 100 \$ auf 2'300 \$ (was zusammen eine Heraufsetzung des minimalen, steuerpflichtigen Einkommens auf 3'300 \$

377) siehe oben Fussnote 77

378) Die Neuerungen des Steuergesetzes von 1978 wurden bereits im 1. Kapitel berücksichtigt und verarbeitet.

bewirkt), und schliesslich in einer Vermehrung von verschiedenen Abzugs- und Anrechnungsmöglichkeiten ³⁷⁹⁾.

Verschiedene Verbesserungen von bestehenden Mängeln im Gesetz von 1976 hinsichtlich Pensionsplänen und deren Besteuerung oder der steuerlichen Behandlung von Amerikanern mit Domizil im Ausland sind im Zusammenhang mit dieser Arbeit uninteressant.

II. Bestehende Neuerungen in bezug auf Grundstücksinvestitionen in den U.S.A.

Im grossen und ganzen hat der Tax Reform Act von 1976 die Vergünstigungen für ausländische Investitionen in amerikanisches Grundeigentum in dreierlei Weise beschnitten. Diese im folgenden beschriebenen Beschränkungen gehen jedoch noch nicht so weit, dass ein positiver Kapitalausfluss (cash-flow) aus einer U.S.-Grundstücksinvestition verunmöglicht wird, und erhalten unter diesem Gesichtspunkt weiterhin in gewissem Umfang die Attraktivität, die Kapitalanlagen in den U.S.A. bis anhin genossen hatten.

A. Die Abschreibung ³⁸⁰⁾

=====

Das Steuergesetz von 1976 hat die Abschreibungsarten für Grundeigentum in der bereits dargestellten Weise auf die lineare Abschreibungsmethode beschränkt. In den Steuerjahren nach 1976 ist die beschleunigte Abschreibung unter Respektierung einer Maximalbegrenzung nur noch möglich für "neue" Geschäftshäuser (max. 150% declining balance method) und

379) 1978 Tax Legislation
Touche Ross & Co.
Washington, Okt. 1978

380) siehe oben § 1, III, G, 1 ff), insbesondere G, 4)

für "neue" Wohnhäuser (max. 200% declining balance method) ³⁸¹⁾.

Diese umfangreiche Unterbindung der beschleunigten Abschreibungsmethoden und die generelle Inkraftsetzung der linearen Abschreibung hatte die nachteilige Folge, dass die Erzeugung eines tax-shelters und des daraus resultierenden steuerfreien Kapitalflusses für einen Kapitalanleger praktisch ausgeschlossen wurde. Die "steuerabschirmende" Wirkung kann nur noch mittels der beschleunigten Abschreibungsarten für neue Geschäftshäuser und Wohnhäuser erreicht werden, indem der Kapitalanleger mindestens 75% fremde Gelder und Kredite aufnimmt. Durch die beschleunigte Abschreibungsmethode wird buchmässig meist ein Ueberschuss der Steuerabzüge für Abschreibungen über die nicht abzugsfähigen Kreditrückzahlungen und über den tatsächlichen Wert des Grundeigentums hervorgerufen. Dieser Ueberschuss bildet den tax-shelter für Bargeldauszahlungen und hat oft gar einen Steuerverlust zur Folge; dem ausländischen Kapitalanleger ist es durchaus möglich, von der U.S.-Steuer befreite Kapitalzuflüsse aus dem Grundstück zu erhalten und darüber hinaus noch einen Ausgleich zu dem übrigen Einkommen aus U.S.-Quellen zu schaffen ³⁸²⁾.

Für alles andere Grundeigentum, das heisst für alles "alte", das schon vor 1969 in Gebrauch gestanden hat und nach dem 24. Juli 1969 erworben worden ist, besteht die durch das Steuergesetz von 1976 eingeführte prinzipielle Beschränkung auf die lineare Abschreibungsmethode. Trotzdem kann auch in dieser Beziehung noch eine tax-shelter-Wirkung erreicht werden, indem man eine spezielle, für alle Arten von Grundeigentum anwendbare Abschreibungsmethode benutzt: Diese sogenannte "comparent method" besteht darin,

381) I.R.C. § 167; "neu" heisst entstanden nach dem 24. Juli 1969

382) siehe oben, § 1, III, E, 1)

dass man die verschiedenen Teile eines Hauses wie Aufzüge, Heizungsanlagen etc. getrennt abschreibt ³⁸³⁾. Bedingung ist, dass die einzelnen Teile jeweils bei ihrem Erwerb gemäss ihrer Gebrauchsdauer separat eingeschätzt worden sind. Mit dieser Abschreibungsart ist dem Kapitalanleger in den U.S.A. dennoch ein Mittel in die Hand gegeben, seine Investition schneller abzuschreiben als mit der linearen Abschreibungsmethode in bezug auf das ganze Grundeigentum, und die auf diese Weise ermittelten Abzüge entsprechen ungefähr denen einer beschleunigten Abschreibung.

B. Kapitalgewinn bei Veräusserung und Rückbuchung

=====

Wie schon oben bei der Beschreibung der Besteuerung von Kapitalgewinnen und -verlusten erwähnt worden ist ³⁸⁴⁾, besteht der Kapitalgewinn bzw. -verlust in der Differenz zwischen der effektiven Gegenleistung (amount realized) und dem korrigierten Wert (adjusted basis) des Vermögensgegenstandes (oder umgekehrt). Die Besteuerung dieser Kapitalgewinne ist, wie auch schon ausgeführt worden ist, um ein vielfaches günstiger und liegt beispielsweise für juristische Personen bei 28% anstelle der maximalen Progression der regulären Einkommenssteuer von 46%. Einer der Vorteile von Investitionen in amerikanisches Grundeigentum liegt in dieser günstigen Besteuerungsmöglichkeit dieser Kapitalanlagen.

Wie ebenfalls in diesem Zusammenhang schon früher betont worden ist ³⁸⁵⁾, bilden die abbeschriebenen Vermögensteile

383) Die Anwendungsmöglichkeit der component-method sowohl für "neues" als auch für "altes", gebrauchtes Grundeigentum wurde ausdrücklich bestätigt.
Rev. Rul. 73 -410, 1973-2 C.B. 53*
Rev. Rul. 66 -111, 1966-1 C.B. 46
Rev. Rul. 75 - 55, 1975-1 C.B. 74*
*Bestätigung und Erklärung

384) siehe oben § 1, III, C, bes. Fussnote 120

385) siehe oben Fussnote 56

eine der Ausnahmen vom gesetzlich formulierten Begriff des Kapitalvermögens. Diese Ausnahmebestimmung wurde mit dem FITA eingeführt ³⁸⁶⁾, um nicht mit den Vorschriften über die Rückbuchung von Abschreibungen zu kollidieren ³⁸⁷⁾, und erfasst nur jene Vermögensteile, die mittels einer beschleunigten Abschreibungsmethode abgeschrieben worden waren. Mit anderen Worten wird die Inanspruchnahme der vorteilhaften Kapitalgewinnsteuer durch den Grundeigentümer insoweit reduziert, als sie nur die linear abgeschriebenen Vermögensteile miteinschliesst, während die darüber hinausgehende Differenz der beschleunigt abgeschriebenen Vermögensteile derart besteuert bzw. rückgebucht (recaptured) wird, dass sie mit den regulären Einkommenssteuersätzen belegt wird.

Mit der Einführung des Steuergesetzes von 1976 wird nun die gesamte nach 1975 vorgenommene Abschreibung auf Grundeigentum in Form von Geschäfts- und Wohnhäusern, welche über den Betrag der linearen Abschreibungsmethode hinausgeht, rückgebucht, indem auf diesem Ueberschuss bei einer Veräusserung die normale Einkommenssteuer erhoben wird. Eine Ausnahme von diesem Rückbuchungsverfahren bilden lediglich noch bestimmte Arten von durch die Regierung subventioniertem Wohnungsbau, welcher nur während der ersten 100 Monate dieser Regelung unterliegt, für die folgenden 100 Monate die Rückbuchung noch 1% pro Monat beträgt und nachher völlig aufgehoben wird.

Nur die Differenz zwischen linearer und beschleunigter Abschreibung ist Gegenstand dieses speziellen Rückbuchungsverfahrens und kann unter steuerpolitischen Gesichtspunkten bei einer Veräusserung wieder "zurückgewonnen" werden ³⁸⁸⁾.

Mit der Einführung der Maximalgrenzen für die erlaubten Prozentzahlen der beschleunigten Abschreibungsmöglichkeiten

386) I.R.C. § 1250 a) 1) A in Verbindung mit § 1231

387) siehe oben § 1, III, G, 5)

388) sogenannte § 1250-recapture für Grundeigentum

für Wohnhäuser (200%) und Geschäftshäuser (150%), die nach dem 24. Juli 1969 errichtet worden sind, wird offensichtlich ein ganz bestimmter Zweck verfolgt, der im Zusammenhang mit der Rückbuchung von Interesse sein kann: Je höher bzw. schneller die zulässige Methode der Abschreibung, umso weiter hinausgeschoben wird logischerweise der Zeitpunkt, bis sich diese Abschreibungswerte mit denen der linearen Methode überdecken bzw. mit ihnen übereinstimmen. Der Gesetzgeber scheint also eindeutig das Ziel verfolgt zu haben, den Zeitpunkt der Aufhebung der Rückbuchung der überschüssigen Abschreibungswerte für neues Grundeigentum möglichst hinauszuschieben.

C. Kostentragung

=====

Bis zum Jahre 1976 bestand für einen Kapitalanleger in amerikanisches Grundeigentum ein wichtiger steuerplanerischer Aspekt darin, dass er bis zum Abschluss einer Verbesserung oder sonstiger baulicher Massnahme an seinem Grundeigentum von seiner U.S.-Steuerpflicht die für den Unterhalt des Grundstückes notwendigen Kosten (carrying costs) abziehen konnte. Diese Bestimmung betraf vor allem Unterhaltskosten wie Zinsen und Steuern. Diese Möglichkeit wurde natürlichen Steuerzahlern in der neuen Steuergesetzgebung weitgehend genommen ³⁸⁹⁾. Das Steuergesetz verweigert natürlichen Personen das Recht, während der Errichtungsperiode oder Vornahme einer Verbesserung am Grundstück aufgelaufene Zinsen und Grundstückssteuern von der Steuerpflicht abzuziehen; andere Unkosten wie sonstige Steuerausgaben etc. werden vom Gesetz nicht genannt und scheinen somit immer noch abzugsfähig zu sein. Im Gegensatz zu früher, als der natürliche Steuerzahler, wie die juristische Person ³⁹⁰⁾ auch heute noch, die Wahl

389) I.R.C. § 189

390) I.R.C. § 266

hatte, die aufgewendeten Auslagen über eine 10-Jahresperiode zu amortisieren oder aber sie wie normale Abschreibungen von seiner Steuerpflicht abzuziehen und dadurch angesichts hoher Progressionen für das Grundvermögen einen relativ kleinen Unterhalt aufwenden zu müssen, ist der natürliche Steuerzahler heute an die erstere, ungünstigere Alternative gebunden. Der gesetzlich definierte und nicht abzugsfähige Unterhalt muss in dem Augenblick kapitalisiert und dann über die 10-Jahresperiode hindurch nach festen Beträgen amortisiert werden, wenn er tatsächlich angefallen oder bezahlt worden ist ³⁹¹⁾.

D. Vorausgezahlte Zinsen

Die vor dem Steuergesetz von 1976 vorhandene Möglichkeit des Abzuges von vorausbezahlten Zinsen wurde abgeschafft; diese Zahlungen werden in die Rechnungsperiode einbezogen, die mit dem Zinsbetreffnis übereinstimmt. Gerichtet ist diese Neuregelung auf alle Vorauszahlungen von noch nicht fälligen Zinsen, die nach dem 31. Dezember 1975 erfolgt sind ³⁹²⁾. Die praktische Wirkung dieser Bestimmung ist, dass der Steuerzahler buchhaltungstechnisch zur Anwendung der Soll-Methode gezwungen wird ³⁹³⁾.

III. Vorgeschlagene Gesetzesänderungen

Die zur Zeit bestehenden Vorschläge hinsichtlich einer Aenderung der Besteuerung von ausländischem Grundeigentum in den Vereinigten Staaten konzentrieren sich hauptsächlich in Richtung einer Erhebung einer Kapitalgewinnsteuer auf den bislang steuerfreien Kapitalerträgen aus Liegenschaftenver-

391) I.R.C. § 189 b) und c)

392) I.R.C. § 163 1) und 2) (amended)

393) siehe vorne § 1, III, 3, 7) bes. 7) 2)

äusserungen der sogenannten Klasse I - Steuerzahler 394). Eine Ratifizierung dieser eingereichten Abänderungsvorschläge würde im wesentlichen zwei einschneidende Neuerungen mit sich bringen:

- Kapitalgewinne aus dem Verkauf von landwirtschaftlich nutzbarem Boden würden in jedem Fall als effectively connected angesehen und somit wie Einkommen eines Klasse II - Steuerzahlers behandelt.
- Gewinne auf Gesellschaftsaktien oder Partnerschaftsanteilen in Form nicht realisierter Wertvermehrung von über 3000 Dollars an derartigem Boden würden ebenfalls zwingend mit der üblichen, für zurechenbare (effectively connected) Einkommensteile geltende Kapitalgewinnsteuer belegt.

Die heutigen Bemühungen sind mit anderen Worten hauptsächlich darauf gerichtet, mindestens auf dem Gebiet des Landwirtschaftssektors das oben besprochene, gesetzliche Wahlrecht des I.R.C. auszuschalten und damit dem ausländischen Kapitalanleger zumindest ein wichtiges, steuerliches Planungsmittel aus der Hand zu nehmen.

394) oben § 16;

1. Bill S. 208,
eingereicht vor dem Senat im Januar 1979 durch
Senator Wallop;
2. Bill H.R. 3106,
eingereicht im Repräsentantenhaus durch Kongress-
mitglied Grassky

5. K A P I T E L

Die Besteuerung von schweizerischem (ausländischem) Grundeigentum nach dem I.R.C.

§ 18. US-Besteuerung von Investitionen in amerikanisches Grundeigentum durch schweizerische Privatpersonen

=====

I. Die Voraussetzung der Erfüllung des Tatbestandes des wirtschaftlich Tätigwerdens

Die Kernfrage, die sich bei jeder Investition in amerikanisches Grundeigentum von allem Anfang an stellt, besteht darin, ob mit einer bestimmten Kapitalanlage die Tatbestandsmerkmale des "wirtschaftlich in den Vereinigten Staaten Tätigwerdens" erfüllt sind. Leider trifft es wie gesagt auch hier zu, dass sowohl der I.R.C. als auch die Ausführungsbestimmungen keine nähere Umschreibung dieses Tatbestandes liefern und man deshalb für eine genaue Abklärung die Judikatur zu Hilfe nehmen muss.

Die Bestimmung dieses Tatbestandes bzw. die Unterscheidung zwischen Investitionen in Grundeigentum, die ein wirtschaftliches Tätigwerden begründen, und solchen, die die Voraussetzungen nicht erfüllen, ist insofern von grosser Bedeutung, als je nach Ergebnis völlig verschiedene gesetzliche Bestimmungen des I.R.C. zur Anwendung gelangen. Um einer besseren Klarheit willen wird in den folgenden Ausführungen unterschieden zwischen "Grundstücksinvestitionen", die den Tatbestand nicht erfüllen, und "Geschäftsinvestitionen", die einer wirtschaftlichen Tätigkeit gleichkommen.

A. Grundsatz 395)

=====

Aus der umfangreichen Rechtsprechung lässt sich der allgemeine Grundsatz herauschälen, dass der Tatbestand des wirtschaftlich Tätigwerdens dann erfüllt ist, wenn ein Ausländer innerhalb der Vereinigten Staaten in beträchtlichem Umfange fortwährend auf regelmässiger Basis Geschäfte abwickelt (considerable, continuous and regular business activities) oder für einen amerikanischen Steuerzahler persönliche Dienstleistungen ausführt (performance of personal services). Das Kriterium liegt darin, ob ein Ausländer aktiv tätig ist oder lediglich passiv eine Kapitalanlage inne hat ³⁹⁶⁾. Diese Grenz-

395) siehe Gorelik, a.a.O. Fussnote 334, S. 442 ff)
"engaged in trade business"; siehe dazu auch oben § 15, II

- 396) 1. W. Donald Knight
Planning for Foreign Investment in U.S. Real Estate
36th Annual N.Y.U. Institute 1081 auf S. 1088/1089
(im folgenden zitiert als "Knight")
2. Zum gleichen Thema siehe auch im allgemeinen:
Richard L. Goldman
Foreign Investment and Taxes in the United States
Bulletin Vol. XXIV, 523
Dezember No. 12, 1970 auf S. 526 ff)
(im folgenden zitiert als "Goldman")
3. Robert Feinschreiber
Lana Feinschreiber
Foreign Investment in U.S. Real Estate:
The Federal Tax Considerations
3 Real Estate Law Journal 144 auf S. 145
(im folgenden zitiert als "Feinschreiber")
4. Simon G. Sturm
Taxation of the Foreign Investor in the United States
542 Taxes - The Tax Magazine, Aug. 1977 auf Seite 552
(im folgenden zitiert als "Sturm")
5. Michel Abrutyn
U.S.A.: Investment in United States Real Estate by
Nonresident Alien Individuals and Foreign Corporations
77-9 Tax Management, International Journal 9
(Sept. 1977) S. 11
(im folgenden zitiert als "Abrutyn")
6. Treasury Releases Report on Taxation of Foreign Investment in U.S. Real Estate
Dept. of the Treasury; Max 1979, Chap. 3, S. 15 ff)
(erging als Folge von Sect. 553 des Revenue Act. von 1978, siehe oben § 17, I, B)
(im folgenden zitiert als "treasury Report")

linie zwischen aktiver und passiver Investition zu ziehen, ist mangels ausführlicher gesetzlicher Definition die Aufgabe der Rechtsprechung und des I.R.S.

B. Konkrete Anwendung des Grundsatzes auf Investitionen in
amerikanisches Grundeigentum

=====

Die Trennung zwischen aktiver Investition oder Geschäfts-
investition und passiver Investition oder Grundstücksinvesti-
tion erfolgt auf Grund der Art und Intensität der Benutzung
eines Grundstückes.

Hinsichtlich eines Erwerbes, Teilinvestitionen und Inneha-
bung von brach liegendem Land (unimproved real estate) lautet
die ungeteilte Auffassung dahin, dass es sich dabei um bloss
Grundstücksinvestitionen handelt und der Tatbestand des ge-
schäftlich Tätigwerdens keinesfalls erfüllt sein kann.

Schwieriger wird das Problem schon dann, wenn der Auslän-
der sein Grundeigentum vermietet. Solange seine Aktivität in
der blossen Entgegennahme von Mietzinsen besteht, scheint man
sich jedoch auch diesbezüglich darauf "geeignet" zu haben, dass
es sich hier um eine Grundstücksinvestition handelt. Diese
Grenzziehung ist sehr wesentlich, da eine grosse Zahl von In-
vestitionen als Mietverhältnisse strukturiert sind; dies gilt
insbesondere für Einkaufszentren und Warenhäuser. Sowohl der
I.R.S. wie auch der Tax-Court hatten verschiedentlich Gelegen-
heit, sich mit solchen Situationen zu befassen ³⁹⁷⁾, und die
dadurch herausgebildete Praxis ist kürzlich bestätigt worden ³⁹⁸⁾.
In all diesen Fällen ging es im wesentlichen darum, dass ein
ausländischer Vermieter sein in den Vereinigten Staaten ge-
legenes Grundeigentum ausmietete, wobei der Mieter neben der Er-
stattung des Mietzinses auch für den üblichen Unterhalt (Re-
paraturen, Steuern, Zinsen, Hypotheken etc.) des Grundstückes
aufkam. Unter Berufung auf den in früheren Präzedenzfällen ge-

397) Gorelik, a.a.O. Fussnote 334, S. 442

398) Rev. Rul. 73-522, C.B. 1973-2, 226

prägten, oben erwähnten Grundsatz ³⁹⁹⁾ urteilte der I.R.S., dass die Eingehung eines derartigen Mietverhältnisses noch kein geschäftliches Tätigwerden bildet.

Sobald die Tätigkeit des (ausländischen) Vermieters jedoch über diese blosse, passive, Entgegennahme des Mietzinses hinausgeht und gewisse Ueberwachungsfunktionen und Kontrollen über das Mietobjekt mit sich bringt oder sich über eine grössere Anzahl von Objekten erstreckt, besteht ein erhebliches Risiko, dass sie als wirtschaftliches Tätigwerden angesehen und somit einer anderen Besteuerung unterworfen wird. Erwähnenswert ist in diesem Zusammenhang, dass die Tätigkeit eines Vertreters des Vermieters in den Vereinigten Staaten letzterem zugerechnet wird, gleichgültig, ob dieser selbständig oder unselbständig tätig ist ⁴⁰⁰⁾. So wurde beispielsweise ein Ausländer als in den Vereinigten Staaten wirtschaftlich tätig betrachtet, der die Verwaltung über seinen ansehnlichen U.S.-Grundbesitz an einen amerikanischen Makler übertrug, obwohl sich die Vollmacht nur auf ordentliche Ueberwachung bezog und Tätigkeiten wie Verkauf nicht mit einbezog ⁴⁰¹⁾. Ähnlich erging es einem Schweizer, der in den Vereinigten Staaten zwei Grundstücke erwarb und deren völlige Verwaltung an einheimische Makler übertrug; obwohl der Zweck seiner Investition lediglich in der Erzielung von Mieterträgen lag, wurden ihm die aktiven Tätigkeiten und Verantwortung seiner in den U.S.A. tätigen Vertreter angerechnet und seine wirtschaftliche Tätig-

399) Rev. Rul., a.a.O. Fussnote 398, S. 226

400) Interessant ist an dieser Stelle ein Vergleich mit der Praxis bezüglich der Betriebsstätte unter den Doppelbesteuerungsabkommen. Während diese Unterscheidung zur Bestimmung bzw. Befähigung einer Betriebsstätte äusserst relevant ist (siehe im nächsten Kapitel), ist sie in diesem Kontext unerheblich; siehe auch unten für das Verhältnis zwischen Gesellschaften.
Roberts/Warren, a.a.O. Fussnote 213, § V / 3 C

401) Jan Casimir Lewenhaupt
20 T.C. 151 (1953),
bestätigt in 221 F. 2d 227 (1955)

keit wurde bejaht ⁴⁰²⁾. Das entscheidende Kriterium liegt ganz eindeutig in dem Umstand, ob der Vermieter oder sein Vertreter sich lediglich auf die Inempfangnahme des Mietzinses beschränken, oder ob sie noch weitere Verantwortlichkeiten übernehmen ⁴⁰³⁾. Die Behandlung von anderen Nutzungsformen von Grundeigentum erfolgt in analoger Weise wie beim Mietvertrag; sobald eine Aktivität den Rahmen der passiven Entgegennahme von Gewinn sprengt, wird die Existenz einer Geschäftsinvestition vermutet. Das gilt insbesondere für Bautätigkeiten und Bewirtschaftung von kultiviertem Land. Die schon erwähnte ⁴⁰⁴⁾ Schwierigkeit im Zusammenhang mit Bodenspekulationen muss hier noch einmal besonders hervorgehoben werden: Kapitalgewinne von Immobilienmaklern (dealer) unterliegen den normalen Einkommenssteuersätzen. Dies kann nur dadurch verhindert werden, dass das Eigentum an den verschiedenen Grundstücken auf mehrere Gesellschaften verteilt wird und der sogenannte "dealer status" damit vermieden werden kann.

C. Das Problem des Durchgriffes

=====

Wie oben beschrieben, wird die wirtschaftliche Tätigkeit eines Vertreters oder Angestellten direkt dem Vertreter bzw. dem Arbeitgeber zugeschrieben. Es ist demzufolge für den ausländischen Kapitalanleger unmöglich, auf diese Weise die Erfüllung der Voraussetzungen des wirtschaftlich Tätigwerdens zu vermeiden.

402) Inez de Amodio
34 T.C. 894 (1960)
bestätigt in 299 F. 2d 623 (1962)
(siehe auch unten Fussnoten 562 und 584)

403) Das gilt auch schon bei einem einzigen Grundstück.
Adolph Schwarcz
24 T.C. 733
bestätigt in Rev. Rul. a.a.O. Fussnote 398

404) siehe oben, § 1, III, G, 6)

Nach der heute herrschenden amerikanischen Rechtsauffassung kann der Ausländer diesem direkten Durchgriff entgehen:

- Die erste Möglichkeit besteht darin, dass der ausländische Kapitalanleger eine amerikanische Gesellschaft gründet, die dann ihrerseits in den Vereinigten Staaten als Vermieter oder Verwalter auftritt. Dies wurde vom Gericht ausdrücklich bestätigt in einem Fall, wo eine völlig ausländisch beherrschte amerikanische Gesellschaft die Verpachtung und Bewirtschaftung von zwei Grundstücken in Florida überwachte ⁴⁰⁵⁾. Unter Hinweis auf die eigene Rechtspersönlichkeit der juristischen Person wies das Gericht die Existenz eines Vertretungsverhältnisses im obigen Sinne und damit den Durchgriff auf den ausländischen Alleinaktionär ab. Fragwürdig wird diese Praxis allerdings in Situationen, wo die amerikanischen Gesellschaften nur zum Schein gegründet werden und ihr einziger Zweck darin besteht, den Tatbestand des geschäftlich Tätigwerdens und damit die Möglichkeit des Durchgriffes auf den ausländischen Kapitalanleger zu umgehen. Es wird die Ansicht vertreten ⁴⁰⁶⁾, dass die Rechtspersönlichkeit dieser "Scheingebilde" für Steuerzwecke missachtet wird.
- Eine weitere Möglichkeit ergibt sich in Sachverhalten, in denen gar keine Vertretungsverhältnisse bestehen und die Parteien voneinander völlig unabhängig sind. So wurde die wirtschaftliche Tätigkeit eines ausländischen Steuerzahlers verneint, der in den Vereinigten Staaten ein Hotel besass ⁴⁰⁷⁾. Der ausländische Grundeigentümer schloss einen Vertrag ab

405) Edward A. Neuman de Vegwar
28 T.C. 1055 (1958)

406) Gorelik, a.a.O. Fussnote 334 S. 447 (Fussnote 123)

407) I.R.S. Private Letter Ruling No. 77-31043, 6. Mai 1977
CCH I.R.S. Letter Ruling Rep. No. 22 (1977)
Zur Stellung der Letter Rulings siehe oben § 3, II

mit einer unabhängigen U.S.-Gesellschaft, wonach diese die uneingeschränkte Kontrolle über das Hotel und den Hotelbetrieb erhielt. Der ausländische Hoteleigentümer hatte lediglich die Kompetenz, mittels einer amerikanischen Tochtergesellschaft gewisse Geldbeträge von einem Bankkonto abzuführen. Der I.R.S. verglich diese Situation mit den Mietverträgen, gemäss welchen der Vermieter lediglich passiv den Mietzins einkassiert, und entschied, dass ein Durchgriff deshalb nicht erfolgen kann und der Hoteleigentümer nicht wirtschaftlich in den U.S.A. tätig ist.

- Schwierigkeiten können sich auch noch in einem weiteren, heute noch relativ unerforschten Gebiet ergeben. Es handelt sich dabei um Investitionen in unbebautes Land, welches dann unterteilt oder gar kultiviert wird und später nach und nach zum Kauf angeboten wird. In analoger Weise kann ein Ausländer auch ein Wohnhaus kaufen, das Gebäude in Eigentumswohnungen unterteilen und diese dann wieder verkaufen. Es besteht heute ein ausgeprägter Trend in dieser Richtung, und diese Art von Investitionen schienen sich als sehr gewinnträchtig zu erweisen. Mangels Gesetzesbestimmungen und Gerichtsentscheiden muss man zur Frage der Behandlung dieser Investitionen bzw. des Durchgriffes auf den ausländischen Kapitalanleger auf die allgemeinen Grundsätze zurückgreifen. In Anwendung dieser allgemeinen Regeln und unter Berücksichtigung der prinzipiellen Unterscheidung im amerikanischen Steuerrecht zwischen Grundstücks- und Geschäftsinvestitionen drängt sich jedoch die Vermutung auf, dass ein Ausländer unter diesen Umständen den Tatbestand des geschäftlich Tätigwerdens in den Vereinigten Staaten erfüllt ⁴⁰⁸⁾. Ausnahmen können sich nur in den Fällen ergeben, in welchen es sich um eine isolierte, einmalige Veräusserung eines Landteiles

408) Fink
Conversions to Condominiums
33 N.Y.U. Tax Institute 1144 (1975)

oder eine Eigentumswohnung handelt; wie oben erwähnt, erfüllt ein einmaliger Verkauf niemals die Voraussetzungen des geschäftlich Tätigwerdens. Es muss jedoch darauf hingewiesen werden, dass dieses Konzept des einmaligen Vorkommnisses nur dann angewendet werden kann, wenn die Transaktion nicht ein Bestandteil des ordentlichen Geschäftsablaufes des Steuerzahlers bildet ⁴⁰⁹⁾. Dies ist vor allem wichtig für ausländische Immobilienmakler.

D. Jährliche Ueberprüfung

=====

Das Gesetz sieht vor, dass bei einem ausländischen Steuerzahler jedes Jahr neu ermittelt und beurteilt werden muss, ob er im vergangenen Steuerjahr die Voraussetzungen des Tatbestandes des wirtschaftlich Tätigwerdens erfüllt ⁴¹⁰⁾. Diese jährliche Ueberprüfung eröffnet verschiedene Möglichkeiten zur Steuerplanung, die unten ausführlich diskutiert werden ⁴¹¹⁾.

II. Voraussetzung der Zurechenbarkeit ⁴¹²⁾

Wie oben beschrieben, stellt der I.R.C. grundsätzlich zwei Methoden ⁴¹³⁾ zur Ermittlung der Zurechenbarkeit eines Einkommensteiles zur Verfügung.

Das Problem der Zurechenbarkeit stellt sich insbesondere dann, wenn ein ausländischer Kapitalanleger mehrere Investitionen tätigt und infolge einer seiner Investitionen als in

409) Rev. Rul. 58-63, C.B. 1958-1, 624

Ein Ausländer wurde als geschäftlich tätig betrachtet, weil er eines seiner Rennpferde für ein einziges Mal in den Vereinigten Staaten in einem Rennen einsetzte; siehe Fussnote 346.

410) I.R.C. §§ 871 b) 1), 882 a) 1)

411) siehe unten § 22 und § 25

412) siehe oben § 15 III "effectively-connected concept"

413) siehe Fussnoten 336 und 337

den U.S.A. tätig erachtet wird. Mit dem Konzept der Zurechenbarkeit muss dann entschieden werden, ob das Einkommen aus dieser einen Investition getrennt zu behandeln ist, oder ob zu Zwecken der Besteuerung das Einkommen aus allen Investitionen in den Vereinigten Staaten der geschäftlichen Tätigkeit des Steuerzahlers zugerechnet werden muss. Verfügt ein Ausländer beispielsweise über mehrere Geschäftsinvestitionen und möchte für einmal eine Grundstücksinvestition eingehen, so entsteht sofort die Frage, ob das Einkommen aus dieser einen Grundstücksinvestition seiner übrigen Aktivität und Kapitalanlage in den Vereinigten Staaten zugeschrieben werden muss. Die Lösung ergibt sich klar aus den allgemeinen Regeln⁴¹⁴⁾. Das Kriterium liegt darin, ob die Tätigkeit des ausländischen Steuerzahlers bzw. seines Vertreters den Tatbestand des wirtschaftlich Tätigwerdens in den U.S.A. erfüllt oder nicht. Angenommen, ein Ausländer unterhält einen Mietwohnungskomplex in den Vereinigten Staaten; Einkommen aus Aktivitäten im Zusammenhang mit Kauf und Verkauf von benachbarten Grundstücken zum Zwecke der Vergrößerung seines Mietobjektes sind eindeutig mit seiner wirtschaftlichen Tätigkeit verbunden, während andererseits Einkommen aus brach liegendem Grundeigentum, welches wo anders gelegen ist, den Erträgen aus dem Mietobjekt nach steuerlichen Gesichtspunkten nicht zugerechnet werden kann.

III. Die Besteuerung unter dem I.R.C.

Sind die beiden oben beschriebenen Bedingungen einmal abgeklärt und die damit zusammenhängenden Schwierigkeiten beseitigt, dann ist die Ermittlung der auf einen spezifischen Fall anwendbaren Steuersätze problemlos und ergibt sich aus

414) siehe Knight, a.a.O. Fussnote 396, auf S. 1091

den allgemeinen Grundsätzen des amerikanischen Steuerrechtes⁴¹⁵⁾.

A. Die Besteuerung von schweizerischen Grundstücksinvestitionen in den U.S.A.

=====

Ausländische Steuerzahler, die in den Vereinigten Staaten Kapital in Grundeigentum investieren und in den U.S.A. nicht wirtschaftlich tätig sind, gehören zu den Steuerzahlern der Klasse I⁴¹⁶⁾. Sie unterliegen demgemäss mit all ihrem Einkommen aus dem Grundeigentum (Brutto-Einkommen) der 30% Quellensteuer; die Kapitalgewinne müssen nur von Personen versteuert werden, die sich innerhalb eines Steuerjahres länger als 183 Tage in den Vereinigten Staaten aufgehalten haben.

B. Die Besteuerung von schweizerischen Geschäftsinvestitionen in den U.S.A.

=====

Erfüllt ein Ausländer bezüglich seiner Kapitalanlage im amerikanischen Grundeigentum den Tatbestand des geschäftlich Tätigwerdens, so werden auf ihn die regulären, für amerikanische Bürger anwendbaren Steuersätze erhoben; er gilt mit anderen Worten als "Klasse II - Steuerzahler"⁴¹⁷⁾. Es handelt sich bei dieser Kategorie um die Personen, für die die Prüfung der oben beschriebenen zweiten Voraussetzung der Zurechenbarkeit ihrer Einkommensteile aus U.S.-Grundeigentum von grundlegender Bedeutung ist. Im Unterschied zu den Steuerzahlern der Klasse I zahlen sie zwar regelmässig höhere Steuern auf den Erträgen aus ihrer amerikanischen Geschäftsinvestition und müssen darüber hinaus auch noch ihre Kapitalgewinne aus dem Verkauf des Grundstückes versteuern; als Ausgleich dazu kommen sie dafür in den Genuss der gesetzlich

415) siehe oben allgemeiner Teil § 1

416) siehe oben § 16 und Fussnote 367

417) siehe oben § 16

vorgesehenen unzähligen und vorteilhaften Abzugs- und Abschreibungsmöglichkeiten⁴¹⁸⁾.

C. Gesetzliches Wahlrecht⁴¹⁹⁾

=====

Um die oben beschriebenen Schwierigkeiten in Verbindung mit der Definition des Tatbestandes des geschäftlich Tätigwerdens zu umgehen und damit für einen ausländischen Kapitalanleger einen bestimmten Grad von Rechtssicherheit bezüglich der voraussehbaren Besteuerung ihrer Investition in amerikanisches Grundeigentum zu gewährleisten, wurde im FITA⁴²⁰⁾ eine besondere Regelung eingeführt. Es handelt sich dabei gewissermassen um eine Ausnahbestimmung für ausländisches Grundeigentum im Zusammenhang mit der gesetzlichen Formulierung des Begriffes des wirtschaftlich Tätigwerdens.

Gemäss dieser neuen Gesetzesbestimmung kann ein Ausländer die Wahl treffen, ob er bezüglich des Einkommens aus amerikanischem Grundeigentum wie ein Steuerzahler der Kategorie I oder wie einer der Kategorie II besteuert werden will. Je nachdem, was ihm günstiger erscheint, kann er entweder die 30% Pauschalsteuer auf dem Brutto-Einkommen aus dem Grundeigentum oder aber die reguläre Besteuerung mit den Abzugsmöglichkeiten und verbunden mit der Kapitalgewinnsteuer wählen. Das Wahlrecht kann jedoch nur in eine Richtung ausgeübt werden; das heisst mit anderen Worten, dass es genau genommen beschränkt ist auf Klasse I - Steuerzahler, die als Klasse II - Steuerzahler besteuert werden wollen. Für Klasse II - Steuerzahler steht dieses Recht nur bedingt zur Verfügung bezüglich Einkommen aus Grundeigentum, welches ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit in den U.S.A. nicht zurechen-

418) allgemeiner Teil, insbesondere § 1, III, G

419) I.R.C. § 871 d)

420) siehe oben § 15 für allgemeine Neuerungen

bar ist. Der persönliche Entscheid des Steuerzahlers kann unabhängig vom Einverständnis des I.R.S. gefällt werden und wird den Steuerbehörden für das geltende Steuerjahr mittels eines besonderen Formulars mitgeteilt ⁴²¹⁾.

Obwohl durch die Einführung dieser Sonderregelung die Problematik und Rechtsunsicherheit des Begriffes des geschäftlich Tätigwerdens umgangen werden konnte und damit die im allgemeinen eher ungünstige Pauschalbesteuerung des Brutto-Einkommens aus Grundeigentum endgültig aus dem Wege geräumt ist, so bringt sie auf der anderen Seite folgende neuen Benachteiligungen mit sich:

- Hat der Steuerzahler einmal seine Wahl getroffen, so bleibt sie wirksam für alle folgenden Steuerjahre. Sie kann nur mit Zustimmung des I.R.S. rückgängig gemacht werden.
- Die Wahl bezieht sich grundsätzlich auf alle Einkommens-
teile aus dem in den U.S.A. gelegenen Grundeigentum ⁴²²⁾, insbesondere sind auch die Kapitalgewinne aus dem Verkauf mit eingeschlossen, welche ohne Ausübung des Wahlrechtes unter Umständen von der amerikanischen Steuer ausgenommen sind.
- Die Wahl betrifft alle Einkommensteile aus dem gesamten in den U.S.A. gelegenen Grundeigentum, welches sich im Besitz des Steuerzahlers befindet; sie kann nicht für das eine oder andere Grundstück getroffen werden.

421) Treas. Reg. § 1.871-10 d) 1) i), ii)

422) Treas. Reg. § 1.871-10 b) 2) bezeichnet bestimmte Arten von Einkommen aus Grundeigentum, die von der Wahl ausgeschlossen sind: Zinsen für Darlehen, die durch Grundpfandrechte gesichert sind; Dividendenausschüttungen von Gesellschaften oder Trusts, die ihren Gewinn aus Grundeigentumsgeschäften ziehen; Einkommen aus Grundeigentum einer ausländischen, natürlichen Person, wie zum Beispiel aus ihrer persönlichen Wohnung, welche in keiner Weise mit ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit oder der Erzeugung von Gewinn zu tun hat.

- Grundsätzlich hat die Wahl nur Einkommen aus Grundeigentum zum Gegenstand und hat keine Wirkung auf das Einkommen aus beweglichen Gegenständen ⁴²³⁾. Gewisse Arten von Einkommen, die nicht eigentliche Erträge aus Grundeigentum bilden, sind jedoch trotzdem in die Wahl einbezogen; dabei sind insbesondere Erträge aus der Verpachtung von Minen und der Gewinnung aus anderen Bodenschätzen und Verkaufserlös aus der Veräusserung gewisser Holzarten, Kohle oder Zinn zu nennen ⁴²⁴⁾.
- Ist die Wahl einmal getroffen, so wird der Steuerzahler wie ein Klasse II - Steuerzahler behandelt; das heisst mit anderen Worten, dass seine Einkünfte aus dem Grundeigentum in einem Steuerjahr mit allen anderen Einkommen aus seiner gewerblichen Tätigkeit zusammengezählt werden. Das hat zur Folge, dass er eventuell erlittene Verluste aus seinem Grundeigentum von dem im Laufe seiner gewerblichen Tätigkeit erzielten, steuerpflichtigen Gewinn abziehen kann. Auf der anderen Seite besteht die nachteilige Wirkung darin, dass das von der Wahl betroffene Einkommen niemals dem übrigen, quellensteuerpflichtigen Einkommen zugeführt werden kann. Erhält eine schweizerische, natürliche Person beispielsweise Lohnzahlungen für Dienste, die sie in einem vergangenen Steuerjahr in den Vereinigten Staaten geleistet hat, so kann sie dieses Einkommen nur dann gegen Verluste aus "gewähltem" Grundeigentum aufrechnen, wenn sie in diesem folgenden Steuerjahr ebenfalls in den U.S.A. gewerblich tätig ist.
- Wurde die einmal getroffene Wahl mit Zustimmung des I.R.S. unwirksam gemacht, so kann eine neue Wahl erst wieder im

423) Bezieht sich eine Transaktion sowohl auf bewegliches wie unbewegliches Eigentum, so muss das Einkommen aus diesem Rechtsgeschäft gemäss ihrem genauen Verkehrswert auf die beiden verschiedenen Eigentumsarten proportional verteilt werden. Nur der Anteil des Einkommens, der aus dem unbeweglichen Eigentum erzielt wurde, kann unter die Wahl fallen.

424) I.R.C. §§ 871 d) 1) A), 882 d) 1) A)

künftigen, auf den Widerruf folgenden Steuerjahr getroffen werden.

§ 19. Besteuerung von Investitionen in amerikanisches Grundeigentum durch schweizerische juristische Personen unter dem I.R.C.
=====

I. Die schweizerische juristische Person

Zur amerikanischen Behandlung und Beurteilung von schweizerischen juristischen Personen kann auf die obigen Ausführungen verwiesen werden ⁴²⁵⁾.

Schwierigkeiten können sich ergeben mit der gesetzlichen Ausnahmeregelung für amerikanisch kontrollierte, schweizerische juristische Personen (CFC) ⁴²⁶⁾. Sobald mehr als 50% des Stimmrechtes einer schweizerischen juristischen Person von Amerikanern beherrscht sind, so fällt diese schweizerische Gesellschaft unter den Begriff der ausländischen, kontrollierten Gesellschaft (controlled foreign corporation) und unterliegt gemäss dem I.R.S. gewissen Sonderregelungen ⁴²⁷⁾. Die amerikanischen Gesellschafter, gleichgültig, ob es sich um natürliche U.S.-Personen oder amerikanische Gesellschaften

425) siehe oben § 12, III, insbesondere B (das Konzept des steuerbaren Unternehmens).

426) siehe oben Fussnote 244 in Verbindung mit Fussnote 77

427) Robert B. Alexander, Jr.
U.S. Taxation of U.S. Real Estate Owned bei Nonresident Aliens and Foreign Corporations
21 University of Miami Law Review 650 (1967),
(im folgenden zitiert als "Alexander")

handelt, können nur einen begrenzten Teil der Einkünfte in ihr effektives Einkommen einschliessen. Jeder dieser an einer schweizerischen, kontrollierten Gesellschaft mit mehr als 10% des Stimmrechtes beteiligter Gesellschafter muss in sein steuerbares Brutto-Einkommen den seinem proportionalen Anteil an der schweizerischen Gesellschaft entsprechenden Betrag des Subpart-F Einkommens der Gesellschaft einbeziehen⁴²⁸⁾. Diese direkte U.S.-Besteuerung sucht zu verhindern, dass sich amerikanische Steuerzahler zum Zwecke der Steuerumgehung oder -ermässigung an ausländischen Gesellschaften beteiligen und dadurch von den auf diese anwendbaren, günstigeren Steuersätzen profitieren können.

Kommt einer schweizerischen Gesellschaft nach amerikanischen Gesichtspunkten keine eigene Rechtspersönlichkeit zu und erfüllt sie mit anderen Worten nicht die notwendigen charakteristischen Merkmale eines steuerbaren Unternehmens, wird sie wie eine Partnerschaft bzw. Personengesellschaft besteuert⁴²⁹⁾.

II. Die Voraussetzung des geschäftlich Tätigwerdens

Wie bei schweizerischen natürlichen Personen ist auch für schweizerische Gesellschaften die Abklärung dieses Tatbestandes von entscheidender, steuerrechtlicher Bedeutung, und es sind im wesentlichen dieselben, oben beschriebenen Massstäbe anwendbar⁴³⁰⁾.

Das durch den FITA eingeführte Konzept des Büros oder einer anderen ständigen Geschäftseinrichtung⁴³¹⁾ ist in die-

428) Fussnote 77,
I.R.C. §§ 951-964 und 970-972

429) siehe unten § 21

430) Gorelik, a.a.O. Fussnote 334, S. 453 ff)

431) I.R.C. § 864 c) 5) A) unter Verweisung auf c) 4) B
siehe oben § 15, IV

sem Zusammenhang mehr oder weniger irrelevant. Wie schon aus der Gesetzesvorschrift zu entnehmen ist, kann die Tatsache, dass beispielsweise eine schweizerische Gesellschaft ihren Gesellschaftssitz oder ihre Geschäftsleitung in den Vereinigten Staaten unterhält, über welchen sie ihre Geschäfte abwickelt, nur zur Heranziehung von Einkommen aus ausländischen Quellen unter die amerikanische Steuerpflicht dienen⁴³²⁾.

Für Einkünfte aus amerikanischem Grundeigentum hingegen kann nur die auch für natürliche Personen anwendbare Unterscheidung zwischen aktivem und passivem Verhalten verwendet werden. Verfügt eine schweizerische Gesellschaft über eine Zweigstelle in den U.S.A. zur besseren Ueberwachung und Verwaltung ihrer Liegenschaften, so ist der Tatbestand ihres geschäftlich in den Vereinigten Staaten Tätigwerdens nicht durch die Existenz dieser Geschäftseinrichtung begründet, sondern durch den Umstand der aktiven Beteiligung der Gesellschaft mittels ihrer Zweigstelle. Das Vorliegen eines Büros oder einer ähnlichen Geschäftseinrichtung kann bei Einkommen aus amerikanischen Quellen infolgedessen höchstens als Vermutung des Vorliegens einer wirtschaftlichen Tätigkeit der ausländischen Gesellschaft dienen, darf jedoch unter keinen Umständen als Anknüpfungspunkt verwendet werden.

III. Die Voraussetzung der Zurechenbarkeit

Es gelten die gleichen Regeln wie bei der Besteuerung von natürlichen ausländischen Personen.

IV. Die Besteuerung gemäss dem I.R.G.

Je nachdem, ob der Tatbestand des wirtschaftlich in den U.S.A. Tätigwerdens durch die schweizerische

432) siehe oben § 15, VII, besonders C

Gesellschaft erfüllt ist, wird sie wie eine natürliche ausländische Person entweder als Klasse I - oder Klasse II - Steuerzahler behandelt und entsprechend besteuert.

Wie bei den natürlichen Personen, so wird auch ausländischen juristischen Personen, die zur Klasse der Kategorie I - Steuerzahler gehören, vom Gesetz das Wahlrecht zur Verfügung gestellt, steuerrechtlich bezüglich ihres Grundeigentums in den Vereinigten Staaten als Klasse II - Steuerzahler behandelt zu werden ⁴³³⁾. Die Ausübung dieses Wahlrechtes hat die gleichen, nachteiligen Konsequenzen wie bei den natürlichen Personen. Darüber hinaus muss die ausländische Gesellschaft unter Umständen riskieren, dass bestimmte Teile ihrer Dividendenausschüttungen und Zinszahlungen der amerikanischen Quellensteuer unterliegen, obwohl die Anknüpfungsvoraussetzung der wirtschaftlichen Tätigkeit in den U.S.A. nicht vorliegt. Die Gefahr dieser zusätzlichen Besteuerung ist begründet in einer widersprüchlichen gesetzlichen Systematik:

Gemäss den Ausführungsbestimmungen, welche die Auswirkungen des Wahlrechtes grundsätzlich regeln ⁴³⁴⁾, erlangt ein ausländischer Kapitalanleger, der in den U.S.A. nicht geschäftlich tätig ist, durch Ausübung des gesetzlichen Wahlrechtes unter keinen Umständen die Stellung eines geschäftlich tätigen Steuerzahlers. Näher erklärt wird dieser Grundsatz anhand des beschränkten Attraktionsprinzips ⁴³⁵⁾. Trotzdem der I.R.S. möglicherweise einwenden könnte, dass eine schweizerische Gesellschaft infolge ihrer Wahlausübung als Klasse II - Steuerzahler zu betrachten sei und mit dieser Begründung versucht, auch den Verkaufserlös aus einer einmaligen Veräusserung eines bestimmten, beweglichen Gegenstandes in ihr Einkommen aus einer in den U.S.A. befindlichen Liegenschaft einzubeziehen, so würde er damit gegen die fundamen-

433) I.R.C. § 882 d)

434) Treas. Reg. § 1.871-10 c)

435) siehe oben § 15, VI

tale amerikanische Steuerrechtssystematik gegenüber Ausländern verstossen. Es mag deshalb erstaunen, dass auch die gesetzliche Regelung hinsichtlich Dividenden und Zinsen von ausländischen Gesellschaften ebenfalls in vollem Widerspruch zu diesen Grundsätzen steht ⁴³⁶⁾. Sie sieht vor, dass ein bestimmter Anteil von Dividenden und Zinsen einer ausländischen Gesellschaft als Einkommen aus U.S.-Quellen zu gelten hat, wenn diese betroffene Gesellschaft während drei (oder seit ihrer Gründung) der Zahlung vorausgehenden Jahren in den Vereinigten Staaten wirtschaftlich tätig gewesen ist und mehr als die Hälfte ihres Bruttoeinkommens dieser Tätigkeit zurechenbar war. Zur Bestimmung dieser 50% - Grenze kann laut den Bestimmungen das dem Wahlrecht zugrunde liegende Einkommen aus dem amerikanischen Grundeigentum der ausländischen Gesellschaft herangezogen werden, obwohl sie wie gesagt hinsichtlich dieser letzteren Einkünfte grundsätzlich nicht als geschäftlich tätig gewesen angesehen werden dürfte.

Im Unterschied zu den natürlichen ausländischen Personen geniesst eine schweizerische Gesellschaft mit und ohne Ausübung des Wahlrechtes in steuerlicher Hinsicht zwei enorme Vorteile:

- Als Klasse I - Steuerzahler sind ihre Kapitalgewinne bzw. Erlöse aus dem Verkauf von amerikanischen Liegenschaften ⁴³⁷⁾ immer steuerfrei, das heisst, dass für juristische Personen die für natürliche Personen herrschende zeitliche Beschränkung von 183 Tagen nicht gilt.

436) I.R.C. §§ 861 a) 1) D), 861 a) 2) B)
in Verbindung mit
Traes. Reg. §§ 1.861 - 2 b) 3) iii), 1.861 - 3a) 3) i) c)

437) Begriff der langfristigen Kapitalgewinne siehe oben
§ 1, III, c)
I.R.C. § 1231

- Als Klasse II - Steuerzahler kommen sie auf diesen Kapitalgewinnen in den Genuss des für alle amerikanischen Gesellschaften anwendbaren, vorteilhaften 28% - Steuersatzes der U.S. Kapitalgewinnsteuer. Für eine detaillierte Beschreibung der Besteuerung von Kapitalgewinnen muss in diesem Zusammenhang auf die in den vorausgehenden Kapiteln (bzw. die Erörterung der seit dem FITA eingetretenen Neuerungen in bezug auf Grundstücksinvestitionen) befindlichen Besprechungen hingewiesen werden.

§ 20. Die Besteuerung von schweizerischen Beteiligungen an amerikanischen Gesellschaften mit Grundeigentum in den U.S.A. gemäss dem I.R.C.

=====

I. Begriff der amerikanischen Gesellschaft ⁴³⁸

II. Die Besteuerung einer amerikanischen Gesellschaft ⁴³⁹⁾

III. Die Besteuerung von schweizerischen Gesellschaftern in amerikanischen Gesellschaften unter dem I.R.C.

A) Im Allgemeinen ⁴⁴⁰⁾

=====

B) Problematik des Durchgriffes bei amerikanischen Gesellschaften, die auf dem Immobiliensektor tätig sind ⁴⁴¹⁾

=====

Wie schon oben erwähnt, verhindert eine schweizerische Person durch die Gründung einer amerikanischen Gesellschaft, dass sie bezüglich Grundeigentum in den Vereinigten Staaten die gesetzlichen Tatbestandsmerkmale des wirtschaftlich Tätigwerdens erfüllt. Es muss an dieser Stelle noch einmal ausdrücklich betont werden, dass ein Ausländer, der lediglich Anteile an einer amerikanischen Gesellschaft erwirbt, nach amerikanischer Auffassung noch nicht als gewerblich in den U.S.A. tätig erachtet wird. Infolgedessen kann mittels dieser Technik erreicht werden, dass eine schwei-

438) siehe oben § 12, III, A
I.R.C. § 7701

439) siehe oben allgemeiner Teil § 1, III

440) siehe oben "Die Besteuerung von ausländischen Steuerzahlern unter dem I.R.C." § 16

441) siehe im gleichen Kapitel oben § 18, I, C

zerische natürliche Person hinsichtlich ihres in den U.S.A. gelegenen Grundeigentums in die Klasse I der amerikanischen Steuerzahler fällt ⁴⁴²⁾.

§ 21. Die Besteuerung von Personengesellschaften mit Grundeigentum in den U.S.A. gemäss dem I.R.C. ⁴⁴³⁾

=====

I. Begriff der Personengesellschaft im amerikanischen Recht ⁴⁴⁴⁾

Die Abklärung der Frage, ob eine Unternehmensform die vom I.R.C. aufgestellten gesellschaftsähnlichen Kriterien erfüllt, kann, wie unten noch zu zeigen ist, von grosser Bedeutung und von weitreichenden steuerrechtlichen Konsequenzen begleitet sein. Trotzdem in den Ausführungsbestimmungen ⁴⁴⁵⁾ genaue Richtlinien festgesetzt worden sind, die die Entscheidung über dieses Problem durch die Steuerbehörden allgemein verständlich und voraussehbar machen sollten, ist die Art und Weise ihrer Befolgung durch der I.R.S. nicht klar ⁴⁴⁶⁾. Diese Tatsache gilt wie gesagt sowohl für ausländische als auch für inländische Personengesellschaften. Hinsichtlich amerikanischer Personengesellschaften soll diese widersprüchliche Handhabung durch der I.R.S. an folgenden zwei kürzlich ergangenen

442) Für einen Vergleich der Konsequenzen der verschiedenen Planungstechniken siehe unten § 22 im gleichen Kapitel

443) Siehe im Allgemeinen: Don Augustine, Peter M. Fass Private Real Estate Limited Partnerships, Vol. 1 u. 2 Practising Law Institute No. 133/134 New York City 1977

444) Siehe oben § 1, B, 8) 5) im Zusammenhang mit § 12, III, B

445) Treas. Reg. § 301.7701-2

446) Siehe Henry I. Gumpel, a.a.O. Fussnote 249, siehe auch das Beispiel der Behandlung der deutschen GmbH durch die I.R.S., Fussnoten 250/251

Entscheidungen erläutert werden: In beiden Fällen handelte es sich um Situationen, in welchen die Stellung des Komplementärs (general partner) einer amerikanischen Kommanditgesellschaft (limited partnership) - die nur aus steuerlichen Ueberlegungen gegründet worden ist und über sehr beschränkte finanzielle Mittel verfügte - durch eine amerikanische juristische Person eingenommen wurde. Während das Gericht im ersten Fall entschied ⁴⁴⁷⁾, dass hiermit die Voraussetzungen zur Annahme einer steuerbaren Unternehmensform erfüllt seien, kam es beim zweiten Sachverhalt zum Schluss ⁴⁴⁸⁾, dass bei Beteiligung eines derart unkompetenten Schein-Komplementärs die in Wirklichkeit geschäftsführenden Kommanditäre (limited partners) die volle Verantwortung zu tragen hätten, und verneinte deshalb die Anerkennung der juristischen Persönlichkeit.

Als Ausgleich für die bestehende Rechtsunsicherheit in dieser Beziehung kann vom I.R.S. zum voraus eine Entscheidung angefordert werden, in welcher der Standpunkt der Steuerverwaltung im konkreten Fall erklärt wird ⁴⁴⁹⁾.

447) Philip G. Larsen
65 T.C. No. 10 (21. Okt. 1975)

448) George Zuckman v. United States
75-2 USTC 9778 (Cant of Cairns, 1975)

449) Rev. Proc. 74-17, 1974-1 C.B. 438

A. Abgrenzung zum Trust (Real Estate Investment Trust) REIT ⁴⁵⁰⁾
=====

Wie bereits ausgeführt ⁴⁵¹⁾, sind Trusts im amerikanischen Steuerrecht steuerpflichtig. Im Unterschied zur Personengesellschaft unterliegt ein REIT jedoch den gleichen Bestimmungen wie eine juristische Person ⁴⁵²⁾ und wird somit grundsätzlich wie eine "taxable association" besteuert. Gegenüber einer Corporation muss eine solche Unternehmensform eine lange Liste von Anforderungen erfüllen (Mindestmitgliedszahl 100; das Einkommen muss zu 75% aus Grundeigentum hergeleitet sein; die Ueberwachung des Gesellschaftsvermögens muss durch eine unabhängige Instanz erfolgen), um sich als REIT qualifizieren zu können, vermittelt dafür aber den hauptsächlichsten Vorteil, dass er in dieser Form auf der Gesellschaftsstufe nicht besteuert wird, sofern er jährlich alles Einkommen (inklusive der Kapitalgewinne) an die Gesellschafter verteilt. Ein ausländischer Anteileigner nimmt steuerrechtlich gesehen die gleiche Stellung ein wie ein Aktionär einer amerikanischen juristischen Person.

B. Abgrenzung zur Gemeinschaftsunternehmung ⁴⁵³⁾
=====

450) Marc Lee Levine
Real Estate Tax Shelter Desk Book
Institute For Business Planning, Inc. (IBP)
IBP-Plaza, Englewood Cliffs, N.J. 07632
1978 (2. Auflage) Kapitel 13 No. 1301 ff)

451) Siehe oben § 1, III, B, 8), 6)

452) I.R.C. §§ 856-860

453) Definition der Gemeinschaftsunternehmung
1. Huber und Börner
Gemeinschaftsunternehmen im deutschen und europäischen Wettbewerbsrecht, S. 1 ff) München, 1978
2. Sullivan, Lawrence A.
Handbook on Law of Antitrust
West Publishing, St. Paul, Minn. 1977, S. 620 ff)

Im Gegensatz zum Begriff der Personengesellschaft, welcher eine rechtliche Gesellschaftsform definiert und deren Organisation, Aufbau und Haftung regelt, beinhaltet der Ausdruck Gemeinschaftsunternehmung (joint venture) lediglich die bestimmte Art eines wirtschaftlichen Zusammenschlusses von verschiedenen Rechtspersonlichkeiten.

II. Ausländische und inländische Personengesellschaft

Die Nationalität (domestic or foreign) einer Personengesellschaft bestimmt sich ausschliesslich nach dem Land, unter dessen Recht sie gegründet und organisiert worden ist ⁴⁵⁴⁾, nicht etwa nach der Herkunft ihrer Mitglieder oder ihrer Geschäftsniederlassung.

III. Die Voraussetzung des geschäftlich Tätigwerdens und der Zurechenbarkeit

Es kann hier in vollem Umfang auf die in anderem Zusammenhange entwickelten, auf natürliche ausländische Personen anwendbaren Grundsätze verwiesen werden.

Fällt die Entscheidung über das Vorliegen dieser Voraussetzung dahingehend aus, dass die Personengesellschaft den Tatbestand des wirtschaftlich in den U.S.A. Tätigwerdens erfüllt, dann wirkt sich dieser Umstand auf alle an der betreffenden Personengesellschaft beteiligten Mitglieder aus, gleichgültig, ob es sich dabei um ausländische juristische Personen handelt ⁴⁵⁵⁾. Lautet der Befund negativ, so wird jeder Gesellschafter steuerrechtlich getrennt beurteilt und behandelt. Diese Regelung ist besonders wichtig in bezug auf die Ausübung

454) I.R.C. § 7701 a) 4) und 5)

455) I.R.C. § 875

des gesetzlichen Wahlrechtes. Es kann beispielsweise vorkommen, dass eine schweizerische natürliche Person, welche sich in einem Steuerjahr länger als 183 Tage in den U.S.A. aufgehalten hat, die durch ihre Personengesellschaft aus dem Verkauf einer in den Vereinigten Staaten gelegenen Grundstücksinvestition erzielten Kapitalgewinne gemäss ihrem Anteil versteuern muss, während eine schweizerische juristische Person als Mitglied der identischen Personengesellschaft auf den gleichen Kapitalgewinnen steuerfrei ausgeht (Klasse I - Steuerzahler).

IV. Die Besteuerung der Personengesellschaft unter dem I.R.C.

Jedes Mitglied einer Personengesellschaft, gleichgültig, ob es sich dabei um eine schweizerische oder amerikanische natürliche Person oder Gesellschaft handelt, wird nach dem I.R.C. auf seinem proportionalen Gesellschaftsanteil direkt besteuert. Die auf Gesellschaftsanteilen erzielten Einkünfte behalten ihren ursprünglichen Charakter als (Mietzins-) Einkommen, Gewinn oder Verlust bei und werden demgemäss bei jedem Gesellschafter entsprechend seiner Beteiligung an der Unternehmung und seiner steuerrechtlichen Stellung gemäss den allgemeinen Regeln des I.R.C. besteuert ⁴⁵⁶⁾.

A. Die U.S.-Besteuerung bei Veräusserung von amerikanischem Grundeigentum durch Personengesellschaften

Die Besteuerung dieser Einkünfte der Gesellschafter erfolgt nach den gleichen Grundsätzen wie bei natürlichen bzw. juristischen Personen; es kann auf das bereits Gesagte verwiesen werden ⁴⁵⁷⁾.

456) I.R.C. § 702, Treas. Reg. § 1.702-1

457) Siehe oben §§ 18 und 20 im gleichen Kapitel

2. Die U.S.-Besteuerung bei Veräußerung von Beteiligungen an Personengesellschaften mit Grundeigentum in den Vereinigten Staaten

Anstatt sich lediglich mit der Wertvermehrung seines U.S.-Grundeigentums in Form der jeweiligen Personengesellschaftsbeteiligung zufrieden zu geben und den Zeitpunkt der Veräußerung des Grundvermögens durch das Unternehmen abzuwarten, hat der Kapitalanleger die Möglichkeit, seine Beteiligung zu veräußern⁴⁵⁸). Die Auffassungen über die steuerliche Behandlung des Gewinnes aus einer solchen Veräußerung sind mangels einer klaren gesetzlichen Regelung kontrovers. Der Streit dreht sich darum, ob diese Beteiligung losgelöst von der Personengesellschaft und damit für sich alleine ("entity" - Kapitalgesellschaft - approach) zu betrachten ist oder aber als Ausdruck der Gemeinsamkeit und Verbundenheit der verschiedenen Gesellschafter (aggregate - Personengesellschafts - approach) gewertet werden muss⁴⁵⁹). Für amerikanische Steuerzahler gilt der Grundsatz, dass der Gewinn aus einer derartigen Veräußerung gewöhnlich als Kapitalgewinn angesehen und als solcher versteuert wird⁴⁶⁰), mit anderen Worten also unter steuerrechtlichen Gesichtspunkten wie der Verkauf einer Aktie einer Kapitalgesellschaft behandelt wird. Während diese gesetzliche Regel lediglich als Richtlinie angesehen wer-

458) 1. Jacquin D. Bierman

The Limited Partnership as an Investment Vehicle
Practising Law Institute, No. 59, S. 240 ff.)
New York City, 1973
(im folgenden zitiert als "Bierman")

2. Siehe auch Henry J. Gumpel
Steuerliche Grundprobleme der Beziehungen der Personengesellschaften und ihrer Gesellschafter;
Vereinigte Staaten von Amerika
Unveröffentlichter Beitrag zur Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft, Wien, Oesterreich,
November 1978

459) Knight, a.a.O. Fussnote 396, S. 1119

460) I.R.C. §§ 741, 751

den kann, die von Fall zu Fall wieder überprüft werden muss ⁴⁶¹⁾, ist die Anwendung dieser beiden Theorien auf ausländische Steuerzahler noch weitgehend ungeklärt. Vor jeder Veräusserung durch einen Ausländer müssen deshalb beide Alternativen und deren Konsequenzen berücksichtigt werden: Ein ausländisches Mitglied in einer Personengesellschaft, die in den Vereinigten Staaten über Grundeigentum verfügt, kann sich nicht auf eine bestimmte Behandlungsweise festlegen und muss unter allen Umständen gewärtigen und riskieren, auf die eine oder andere Art eingestuft zu werden.

⁴⁶¹⁾ Rev. Rul. 75-62, 1975-8.I.R.B. 22

U.S. Kapitalgewinnsteuer auf dem Verkauf von Beteiligungen einer:	"Aggregated" Approach (Personengesellschaft)	"Entity" Approach (Kapitalgesellschaft)
Personengesellschaft, die in den U.S. ge- schäftlich tätig ist + Einkommen aus dem U.S.- Grundeigentum ist der wirtschaftlichen Tätig- keit zurechenbar	U.S.-Steuer, gleichgültig, ob der Verkauf in den Verei- nigten Staaten oder im Ausland statt- findet ⁴⁶²⁾	U.S.-Steuer, <u>nur</u> , wenn der Verkauf in den U.S.A. statt- findet ⁴⁶³⁾
Personengesellschaft, die in den U.S.A. ledig- lich Grundstücksinvesti- tionen tätigt	steuerfrei ⁴⁶⁴⁾ Ausnahme: 183-Regel für natür- liche Gesellschafter	steuerfrei ⁴⁶⁴⁾ Ausnahme: 183-Regel für natür- liche Gesellschafter

Anmerkung:

Wie schon erwähnt, wird nach Abklärung des Sachverhaltes von Fall zu Fall entschieden, welche Behandlung anzuwenden ist. Es kann deshalb keine allgemein gültige Regel aufgestellt werden; doch ist anzunehmen, dass die heutige Entwicklung eher in Richtung des entity-approach neigt, der auch für amerikanische Steuerzahler massgebend ist.

- 462) Die Beteiligung des Gesellschafters wird als eine unmittelbare Berechtigung am Grundeigentum in den Vereinigten Staaten angesehen und entsprechend besteuert.
I.R.C. § 861 a) 5);
siehe auch "source of income-rules" vorne § 12, I, B, 3)
- 463) Die Beteiligung des Gesellschafters erfährt die analoge, steuerrechtliche Behandlung wie eine Aktie an einer Kapitalgesellschaft (personal property).
I.R.C. § 861 a) 6)
- 464) Klasse I - Steuerzahler,
siehe oben § 16

§ 22. Die wichtigsten Auswirkungen der Wahl des Investitionsmittels
in amerikanisches Grundeigentum auf die U.S.-Steuerpflicht ⁴⁶⁵⁾

I. Investition in Form einer direkten persönlichen Kapitalanlage
durch eine schweizerische natürliche Person

A. Das Problem des steuerrechtlichen Wohnsitzes ⁴⁶⁶⁾

Infolge der bestehenden Unklarheit hinsichtlich des gesetzlichen Begriffes des Wohnsitzes einer natürlichen Person muss ein natürlicher, schweizerischer Kapitalanleger immer damit rechnen, von den amerikanischen Steuerbehörden als Steuerzahler

-
- 465) Siehe im Allgemeinen
1. Feinschreiber, a.a.O. Fussnote 396 auf S. 153 ff)
 2. Sturm, a.a.O. Fussnote 396 auf S. 556 ff)
 3. John I. Forry
Planning Investments from Abroad in United States
Real Estate
International Lawyer Vol. 9, No. 2 (1976), S. 239 ff)
 4. Donatello M. Rossignoli
Burton A. Landy
Tax Planning for Nonresident Alien Investors in U.S.A.
Income Producing Reality
The Tax Adviser, September 1972, S. 551 ff)
 5. Marshall J. Langer
Jordan Bittel
How Foreigners Invest in U.S. Real Estate;
in U.S. Taxation of International Operations
Prentice Hall, Inc., New Jersey, U.S.A. 1975
Paragraph 15, 504, Seite 15.581 ff)
(im folgenden zitiert als "Langer/Bittel")
 6. William L. Kinzer
John L. Gornall
Tax Treatment of and Planning for Real Estate
Investments in the U.S. by Europeans
78-1 Management
International Journal 16
(im folgenden zitiert als "Kinzer")

466) Siehe oben § 12, II, C

mit Wohnsitz in den Vereinigten Staaten angesehen zu werden. Wie schon oben festgestellt worden ist, hat das zur Folge, dass er bei einer solchen Einstufung genau gleich besteuert wird wie ein amerikanischer Staatsbürger, das heisst, auf seinem weltweiten Einkommen gemäss den üblichen Steuersätzen des I.R.C. Wie gross der daraus resultierende Vorteil bzw. Nachteil ist, kann nur im einzelnen Fall aufgrund des konkreten Sachverhaltes ermittelt werden ⁴⁶⁷⁾.

B. Anwendung des beschränkten Attraktionsprinzips ⁴⁶⁸⁾
=====

Eine in den U.S.A. gewerblich tätige natürliche Person muss unter Umständen gewärtigen, dass gewisse Einkünfte aus einer völlig unabhängigen und einmaligen Investition in amerikanisches Grundeigentum, welche nicht unter den gesetzlichen Begriff des Einkommens Klasse A fallen, ihrer gewerblichen Tätigkeit in den U.S.A. zugerechnet und in gleicher Weise besteuert wird.

C. Wahlrecht ⁴⁶⁹⁾
=====

Es kann hier auf die oben besprochenen, mit der Ausübung des Wahlrechtes verbundenen Benachteiligungen des ausländischen Steuerzahlers verwiesen werden. Der einzige Weg, dieses Wahlrecht und die damit verbundenen Nachteile zu umgehen, besteht für den schweizerischen Kapitalanleger darin, seine Investition in U.S.-Grundeigentum mittels einer Personengesellschaft zu gestalten, dass er dadurch als in den Vereinig-

467) Siehe Sturm, a.a.O. Fussnote 396/4
auf Seite 550 ff)
Treasury Report a.a.O. Fussnote 396/6
auf S. 25 / S. 30

468) Siehe oben § 15, VI

469) Siehe oben § 18, III, C

ten Staaten gewerblich tätig angesehen ⁴⁷⁰⁾ und das Einkommen daraus automatisch nach den für Klasse II - Steuerzahler massgebenden Regeln besteuert wird.

D. Erbschafts- und Schenkungssteuer

Grundeigentum in den Vereinigten Staaten ist stets der amerikanischen Erbschafts- und Schenkungssteuer unterworfen ⁴⁷¹⁾.

II. Investition mittels einer Personengesellschaft

A. Steuerrechtliche Behandlung der Mitglieder als natürliche und juristische Personen ⁴⁷²⁾

Die Inanspruchnahme einer ausländischen oder amerikanischen Personengesellschaft für eine Investition in amerikanisches Grundeigentum hat keinen Einfluss auf die Höhe und den Umfang der Steuerpflicht der einzelnen Gesellschafter; die U.S.-Besteuerung eines ausländischen Steuerzahlers erfolgt nach den allgemeinen Regeln, indem jedes Mitglied das seinem Gesellschaftsanteil entsprechende Einkommen direkt versteuert. Verfügt die Personengesellschaft beispielsweise über eine Geschäftsinvestition in den U.S.A. und hat sie daneben noch Klasse A - Einkommen, so wird eine schweizerische natürliche Person proportional zu ihrem Anteil an dieser Personengesellschaft auf dem Gesellschaftseinkommen aus der Geschäftsinvestition wie ein Kategorie II - Steuerzahler behandelt, auf den Klasse A - Einkommensteilen jedoch mit der 30% Quellensteuer belegt. In diesem Fall ist die Personengesellschaft selbst verpflichtet, diese Quellensteuer bei

⁴⁷⁰⁾ Siehe oben § 21, III

⁴⁷¹⁾ Kinzer, S. 19

⁴⁷²⁾ Siehe oben § 21, IV

Auszahlungen an Ausländer erheben ⁴⁷³⁾.

Die gleichen Grundsätze wie zur Besteuerung des Einkommens der Personengesellschaft sind auch anwendbar auf Gewinne, die durch die Veräusserung von amerikanischem Grundeigentum auf der Gesellschaftsebene erzielt worden sind. Auf dieser Stufe werden auch der Charakter und die Zurechenbarkeit der Einkünfte aus dem Verkauf bestimmt. Es kann in dieser Hinsicht auf die allgemeinen Regeln über die Kapitalgewinne, Abschreibungen und die Rückbuchung von Abschreibungen zurückgegriffen werden ⁴⁷⁴⁾. Die nach diesen Grundsätzen ermittelte Kapitalsteuer wird direkt an den anteilmässigen Gewinn der natürlichen und juristischen Gesellschaftspersonen angepasst.

Besondere Aufmerksamkeit verdient die Besteuerung von Liquidationen von Personengesellschaften mit Grundeigentum in den U.S.A.; der daraus resultierende Gewinn wird wie ein Kapitalgewinn behandelt ⁴⁷⁵⁾. Eine andere Form der Auflösung mit Möglichkeit der Umgehung der ungünstigen Kapitalgewinn-

473) Treas. Reg. § 1.1441-3 f)

474) Siehe oben § 17, II:

Diese Kapitalgewinnbesteuerung kann jedoch auf mannigfache Art und Weise umgangen werden, z.B.:

- Infolge des Grundsatzes der getrennten, steuerlichen Behandlung der einzelnen Mitglieder werden die Kapitalgewinne der Personengesellschaft auf jene Gesellschafter verteilt, die gemäss I.R.C. als Klasse I - Steuerzahler betrachtet werden und somit grundsätzlich auf diesem Einkommen steuerfrei bleiben.
- Die Kapitalgewinne von einem Steuerjahr, während welchem der Tatbestand des geschäftlich Tätigwerdens für die Personengesellschaft erfüllt war, werden in einem späteren Steuerjahr aktualisiert (z.B. mittels eines Sukzessivlieferungsvertrages, in dem der obige Tatbestand nicht vorliegt und somit keine Kapitalsteuer anfällt).

Treas. Reg. § 1.871-8 c), auch anwendbar auf natürliche und juristische Personen.

475) Bierman, a.a.O. Fussnote 458 auf S. 240 ff.)

steuer ist die Umwandlung der Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft. Unter Einhaltung bestimmter gesetzlicher Voraussetzungen bildet diese Auflösungsform eines der im Allgemeinen Teil erwähnten Beispiele einer steuerfreien Transaktion ⁴⁷⁶⁾.

B. Steuerpflichtige Unternehmung

Wie oben ausführlich beschrieben, kann eine Personengesellschaft immer Gefahr laufen, von den Steuerbehörden nach steuerrechtlichen Gesichtspunkten als Kapitalgesellschaft eingeschätzt zu werden, was bedeutet, dass die Personengesellschaft und damit auch die (schweizerischen) Mitglieder unter die Körperschaftsbesteuerung fallen ⁴⁷⁷⁾.

V. Das Wahlrecht

Die Ausübung des Wahlrechtes ⁴⁷⁸⁾ wird von jedem Gesellschafter persönlich vorgenommen und wirkt sich nur auf seinen Anteil am Einkommen der Personengesellschaft aus einer Grundstücksinvestition aus ⁴⁷⁹⁾; es ist also durchaus üblich, dass ein schweizerischer Gesellschafter als Klasse I - Steuerzahler besteuert wird, während ein anderer Mitgesellschafter auf seinem Einkommensteil nach Ausnützung des Wahlrechtes als Klasse II - Steuerzahler behandelt wird, obwohl beide Einkommensteile aus der gleichen Quelle stammen.

⁴⁷⁶⁾ I.R.J. § 351
Siehe oben § 1, III, C, 3) 1)

⁴⁷⁷⁾ Siehe oben § 21, I
Bierman, a.a.O. Fussnote 458 auf S. 25 ff)

⁴⁷⁸⁾ Siehe oben § 18, III, C

⁴⁷⁹⁾ Treas. Reg. §§ 1.6012-1 b), 1.871-10 d) 3),
siehe auch oben § 21, III: getrennte steuerliche
Behandlung

D. Steuerfreier Verkauf von Personengesellschaftsbeteiligungen

Wie aus der oben erwähnten Beschreibung der Besteuerung von Personengesellschaften hervorgeht ⁴⁸⁰⁾, kann der im Ausland stattfindende Verkauf von Beteiligungen an Personengesellschaften mit amerikanischem Grundeigentum unter Umständen von der U.S.-Besteuerung ausgenommen sein.

E. Erbschafts- und Schenkungssteuer

Die Beteiligung an einer amerikanischen Personengesellschaft ist Subjekt der amerikanischen Erbschafts- und Schenkungssteuer, während eine Beteiligung an einer ausländischen Personengesellschaft in dieser Hinsicht von der U.S.-Besteuerung ausgenommen ist ⁴⁸¹⁾.

III. Investition durch eine amerikanische juristische Person

A. Tatbestand des geschäftlich Tätigwerdens

Eine schweizerische natürliche Person kann mit Hilfe einer amerikanischen Kapitalgesellschaft, die an ihrer Stelle die Verwaltung des Grundeigentums in den U.S.A. übernimmt, verhindern, dass sie in den Vereinigten Staaten geschäftlich tätig ist ⁴⁸²⁾. Trotz eines beachtlichen Grundvermögens in der U.S.A. kann die Einstufung dieses schweizerischen Kapitalanlegers als Klasse II - Steuerzahler auf diese Weise umgangen werden, und er muss grundsätzlich nur mit der Quellenbesteuerung von 30% auf den jährlichen Dividendenausschüttungen rechnen.

480) Siehe oben § 21, IV, B (Tabelle)

481) Kinzer, a.a.O. Fussnote 465, auf S. 26

482) Siehe oben und § 18, I, C und § 20, III, B

B. "Doppelte Besteuerung"

=====

Das steuerbare Einkommen der U.S.-Gesellschaft wird gemäss den allgemeinen Regeln aus dem weltweiten Brutto-Einkommen und unter Berücksichtigung der durch das Steuergesetz von 1976 eingeführten Beschränkungen ⁴⁸³⁾ berechnet. Die 30% Quellensteuer auf den Zahlungen an den ausländischen Aktionär bildet eine doppelte Besteuerung des Gesellschaftseinkommens der U.S.-Gesellschaft.

C. Möglichkeit der von der U.S.-Steuerpflicht befreiten Veräusserung von Gesellschaftsanteilen der amerikanischen Gesellschaft durch ausländische Steuerzahler

=====

1) Verkauf der Gesellschaftsaktien in den Vereinigten Staaten

Der Verkaufserlös aus einer solchen Veräusserung von Aktien bildet einen Kapitalgewinn aus amerikanischen Quellen und ist mit Ausnahme der 183-Tage Aufenthaltsregel von der amerikanischen Steuer befreit ⁴⁸⁴⁾.

2) Verkauf der Gesellschaftsaktien ausserhalb der Vereinigten Staaten

Es handelt sich bei diesen Erträgen um Einkommen von ausländischen Quellen. Kapitalgewinne ausländischer Herkunft fallen niemals unter das beschränkte Attraktionsprinzip ⁴⁸⁵⁾ und sind gemäss den für die Personengesellschaften entwickelten Grundsätzen unter dem I.R.C. von der amerikanischen Steuerpflicht ausgenommen (entity-approach) ⁴⁸⁶⁾.

483) Siehe oben § 17, II

484) Siehe oben § 15, V und § 16 (Klasse I - Steuerzahler)

485) Siehe oben § 15, VI

486) Siehe oben Fussnote 463/464 und Tabelle

3) Steuerfreie Liquidation der U.S.-Gesellschaft

Der I.R.C. sieht vor ⁴⁸⁷⁾, dass bei einer Totalliquidation einer amerikanischen Gesellschaft innerhalb einer maximalen, jährlichen Frist kein Gewinn oder Verlust entstehen und somit keine Steuerpflicht daraus resultieren kann. Bedingung ist, dass die zu liquidierende U.S.-Gesellschaft nicht mehr als 80% von einer ausländischen Gesellschaft beherrscht ist, oder als Immobilienmakler (dealer) angesehen werden muss, bzw. ihr Zweck und ihre Tätigkeit hauptsächlich im Handel mit amerikanischen Grundstücken besteht (collapsible) ⁴⁸⁸⁾.

4) Steuerfreie Transaktion

Die Veräußerung der Aktien der U.S.-Gesellschaft kann als eine steuerfreie Transaktion gestaltet werden ⁴⁸⁹⁾.

D. Schenkungs- und Erbschaftssteuern

=====

Aktien von U.S.-Gesellschaften fallen unter die amerikanische Schenkungs- und Erbschaftsteuer ⁴⁹⁰⁾.

⁴⁸⁷⁾ I.R.C. § 337

⁴⁸⁸⁾ I.R.C. §§ 337 c), 341 b) 1) und 3)

Knight, a.a.O. Fussnote 396 auf S. 1127/1128 weist auf das Zusammenspiel dieser Regeln über die collapsible corporation mit jenen über die Besteuerung von ausländischen Kapitalanlegern in U.S.-Grundstücksinvestitionen, die in den Vereinigten Staaten gewerblich tätig sind, hin:

Nach I.R.C. § 341 wird das Einkommen aus dem Verkauf von Anteilen einer collapsible corporation wie normales Einkommen besteuert; weil das beschränkte Attraktionsprinzip jedoch nur auf Einkommensteile von gewerblich tätigen Ausländern ausgerichtet ist (siehe oben § 15, VI) und der Verkaufserlös keinesfalls in die Einkommensklasse A (siehe oben § 15, V) fallen kann, würde ohnehin keine U.S.-Steuerpflicht begründet werden können.

⁴⁸⁹⁾ I.R.C. 1031, siehe oben § 1, III, C, 3) 1)

⁴⁹⁰⁾ Kinzer, S. 27

IV. Investition durch eine schweizerische Kapitalgesellschaft

Neben den oben für amerikanische Gesellschaften dargestellten verschiedenen Möglichkeiten zur steuerfreien Uebertragung von Aktien der Gesellschaft vermittelt die Investitionsform mittels einer ausländischen oder spezifisch schweizerischen Kapitalgesellschaft den Vorteil, dass auf Aktien von ausländischen Gesellschaften in den Vereinigten Staaten keine Schenkungs- und Erbschaftssteuern anfallen⁴⁹¹⁾. Dieser Umstand bildet auch das in der Literatur hauptsächlich vorgebrachte Argument für die Gestaltung einer Kapitalanlage durch einen ausländischen Steuerzahler in amerikanisches Grundeigentum in Form einer ausländischen juristischen Person⁴⁹²⁾.

Es muss im Zusammenhang mit Investitionen durch schweizerische Kapitalgesellschaften noch einmal ausdrücklich auf die Vorschriften und Gefahren in Verbindung mit ausländischen Holdinggesellschaften aufmerksam gemacht werden⁴⁹³⁾.

491) Kinzer S. 27

492) unter vielen:
Langer/Bittel, a.a.O. Fussnote 465, Seite 15, 588
Paragraph 15, 504.8)

493) Siehe oben § 12, III D, 5)

§ 23. Steuern auf Staatsebene

Der ausländische Kapitalanleger in amerikanischem Grundeigentum hat neben der Bundeseinkommenssteuer auch noch Steuern auf Staats- und Gemeindeebene zu erbringen⁴⁹⁴⁾. Die Sätze dieser Steuern bewegen sich in den meisten Staaten um ungefähr 10%, die tatsächliche Einkommensbesteuerung durch die Bundesstaaten ist jedoch meist geringer, da die bezahlte Staatssteuer zur Ermittlung des steuerbaren Einkommens für die Bundesbesteuerung vom Brutto-Einkommen abgezogen werden kann.

I. Natürliche Personen aus dem Ausland

Die staatliche Steuerpflicht bemisst sich nach dem Netto-Einkommen der natürlichen Personen mit Wohnsitz in dem jeweiligen Staat. Bei Personen ohne Wohnsitz erwächst die staatliche Steuerpflicht nur auf Einkommen aus Quellen in dem betreffenden Bundesstaat. Trotz dieser nicht zu unterschätzenden Bedeutung und den aus der Definition des Wohnsitzes⁴⁹⁵⁾ resultierenden Konsequenzen existieren darüber keine festen und allgemeinen Richtlinien; die Handhabung wechselt von Staat zu Staat⁴⁹⁶⁾, wobei die Praxis grundsätzlich vergleichbar ist mit jener auf Bundesebene. Die Ermittlung des steuerbaren Einkommens erfolgt in den meisten Staaten auf gleiche Art und Weise wie nach dem I.R.C.⁴⁹⁷⁾. Es ist deshalb naheliegend, dass die auf Bundesebene gewährten Vergünstigungen für ausländische Kapitalanleger in staatliches Grundeigentum wie Wahlrecht und Besteuerung bzw. Steuerbe-

494) Siehe oben § 1, II, B
Briner, Seite 85 ff)

495) Siehe oben § 12, II, C

496) Abrutyn, a.a.O. Fussnote 396, S. 21

497) Kinzer, S. 26

freierung von Kapitalgewinnen auch bei staatlicher Besteuerung gewährleistet werden.

II. Ausländische juristische Personen

Gleich wie bei der steuerlichen Behandlung von natürlichen Personen spielt es zur Ermittlung des steuerbaren Einkommens von juristischen Personen auf Staatsebene letztlich keine Rolle, ob es sich um amerikanische oder ausländische juristische Personen handelt; entscheidend ist einzig und allein die Herkunft bzw. die Quelle des Einkommens⁴⁹⁸⁾. Bezüglich der Veräußerung von Aktien bestehen grundsätzlich die gleichen Möglichkeiten wie auf Bundesebene⁴⁹⁹⁾.

498) Kinzer, S. 27

499) Siehe oben § 22, III, 3 4)

6. K A P I T E L

Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-USA

24. Allgemeiner Ueberblick

I. Amerikanische Doppelbesteuerungsabkommen aus amerikanischer Sicht 500)

Wie viele andere Länder mittlerweile die Notwendigkeit erkannt haben, ihre nationalen Gesetzgebungen zur Verhinderung der Doppelbesteuerung mittels überstaatlicher Massnahmen zu ergänzen, so haben sich auch die Vereinigten Staaten seit langer Zeit bemüht, vornehmlich mit ihren hauptsächlichen Handelspartnern und jenen anderen Nationen, mit welchen amerikanische Steuerzahler ökonomisch verflochten sind, ein Netzwerk von Steuerabkommen aufzubauen. Die Zweckbestimmung der Vermeidung der Doppelbesteuerung dieser meist bilateralen Staatsverträge auf dem Gebiete der Einkommensbesteuerung (convention) wird gewöhnlich bereits in den Einleitungsausführungen formuliert 501).

Internationale steuerrechtliche Konfliktsituationen entstehen bekanntlich vor allem in jenen Fällen, wo steuerliche Anknüpfungspunkte zu verschiedenen Nationen vorhanden sind und jeder der beteiligten Staaten eine Einkommenssteuer

500) Driner, a.a.O. Fussnote 64
§ 282 ff) Kapitel 19
Traes. Rep. a.a.O. Fussnote 396 auf S. 35 ff)

501) Vgl. beispielsweise
Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern von Einkommen (vom 24. Mai 1951: Einleitung).
1951 AS 892; SR 0.672.933.61

auf den daraus resultierenden Einkünften und Gewinnen erheben will. Während die meisten europäischen Nationen ausländische Einkommensteile bis zu einem bestimmten Grad von der eigenen Besteuerung befreien ⁵⁰²⁾, habe die Vereinigten Staaten die Methode der sogenannten Steueranrechnung entwickelt ⁵⁰³⁾.

Fest steht, dass auf diesem Gebiete einseitige, innerstaatliche Massnahmen zwar in gewisser Hinsicht bestimmte Erfolge zeitigen können, dass sie aber ungeeignet sind, das Problem der Doppelbesteuerung in befriedigender Weise zu lösen. Anstrengungen von amerikanischer Seite werden aus verständlichen Gründen besonders in der Richtung unternommen, dass versucht wird, mit Hilfe von internationalen Steuerabkommen Differenzen und Ungereimtheiten zwischen dem I.R.C. und den ausländischen Steuersystemen auszugleichen. Im Vordergrund stehen dabei in besonderem Masse:

- Die oben erwähnte Methode der Steueranrechnung des I.R.C. von im Ausland bezahlten Steuern an die amerikanische Steuerschuld ⁵⁰⁴⁾; damit diese Anrechnung in Kraft treten kann, muss es sich nach amerikanischer Auffassung um im Ausland bezahlte Steuern für aus ausländischen Quellen stammende Einkünfte handeln ⁵⁰⁵⁾. Schwierigkeiten entstehen, sobald das ausländische Steuerrecht nicht mit dem amerikanischen Steuerkonzept bezüglich Definition und Umfang des steuerbaren Einkommens, den Zeitpunkt von dessen Entstehung und der steuerlichen Erfassung ⁵⁰⁶⁾ oder die genaue Lokalisie-

502) Für die Schweiz: Art. 19 (1)
vgl. auch Känzig, Ernst, Die eidgenössische Wehrsteuer,
S. 107/108, Basel 1962

503) Siehe oben § 1, III, B, 5) 1)

504) I.R.C. § 901 ff)

505) Vgl. oben § 12, I; das ergibt sich schon aus dem Grundsatz des I.R.C., wonach nur Einkommen aus U.S.-Quellen der amerikanischen Besteuerung unterliegt.

506) Siehe vorne § 1, III

507) der Einkünfte in Einklang gebracht werden kann. Lässt beispielsweise ein ausländisches Steuersystem für Gebäude eine beschleunigte Abschreibungsart zu, während die Vereinigten Staaten grundsätzlich für diesen Zweck nur die lineare erlauben 508), so unterliegen die Einnahmen aus dieser ausländischen Liegenschaft einer zu niedrigen Steuerlast. Demgegenüber kann sich aus den amerikanischen "Herkunftsregeln" eine für ausländische Verhältnisse stark übersetzte Steuerpflicht ergeben, wenn beispielsweise unter gewissen Umständen Einkünfte aus ausländischen Quellen der amerikanischen Besteuerung unterworfen werden 509).

- Besondere Aufmerksamkeit verdienen auch die regelmässig auftauchenden Ungereimtheiten im Zusammenhang mit der amerikanischen Quellenbesteuerung 510). So bemisst sich der in den U.S.A. an der Quelle abgezogene Betrag nach der Bruttohöhe der besteuerten Auszahlung. Da sich dieser Abzug nach der Höhe der Bruttoauszahlung richtet, kommt es häufig vor, dass die effektive Quellenbesteuerung in den Vereinigten Staaten erheblich höher und einschneidender ist als beispielsweise die in den meisten Ländern aufgrund des Nettoertrages erhobene Körperschaftsteuern. Darin liegt auch der Grund, dass die Höhe des Quel-

507) § 12, I

508) Oben § 17, II, A

509) So z.B. infolge des beschränkten Attraktionsprinzips; näheres siehe oben § 15, VI und VII

510) Siehe oben § 12, IV

lensteuersatzes in den amerikanischen Steuerabkommen variiert; sie soll jeweils dem ungefähren Steuerfuss des betreffenden Landes angeglichen werden.

II. Das Schweizerisch-Amerikanische Steuerabkommen im Allgemeinen 511)

Am 24. Mai 1951 wurde das Abkommen zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern von Einkommen unterzeichnet, durch Bundesbeschluss vom 22. Juni 1951 genehmigt und der Bundesrat zur Ratifikation ermächtigt. Die Ratifikationsurkunden wurden am 27. September 1951 in Bern ausgetauscht, wodurch das Abkommen gemäss Art. XX Abs. 1 rückwirkend auf den 1. Januar 1951 in Kraft getreten war. Das Abkommen wurde dadurch zu einem integrierenden Bestandteil des schweizerischen Bundesrechtes und geht dem internen

-
- 511) 1. Locher, Handbuch und Praxis der schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen, Bd. 1 und 2, Lieferungen 1-7, Basel 1957, (im folgenden zitiert als "Locher").
2. Locher and Carroll, The Tax Conventions Between the Swiss Confoederation and the United States; Amsterdam, The International Bureau of Fiscal Documentation, 1951.
3. Blumenstein, "Das Schweizerisch-Amerikanische Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern von Einkommen", 20 ASA 279, 321 (1951-1952), im folgenden zitiert als "Blumenstein");
4. Lenz, "La convention entre la Suisse et les Etats Unis d'Amérique en vue d'éviter la double imposition du revenue", 7 RDAF 101, 157 (1951);
5. Harvard Law School, Taxation in Switzerland; International Tax Program, Commerce Clearing House 1976 (World Tax Series), insbesondere Kapitel 11, S. 677 ff) (International Aspects of Income Taxation).

Bundesrecht vor ⁵¹²⁾. Der amerikanische Gesetzgeber hat diesen Grundsatz ausdrücklich im I.R.C. ⁵¹³⁾ statuiert, wonach keine Gesetzesvorschrift des internen (Steuer-) Rechtes zur Anwendung gelangen kann, so lange sie mit einer internationalen, vertraglich gestgesetzten Verpflichtung der Vereinigten Staaten in Widerspruch steht.

Es würde den Rahmen dieser Arbeit sprengen, wenn an dieser Stelle auf die mannigfaltigen Probleme eingetreten würde, die sich aus der Gegenüberstellung des Vertragswerkes mit der jeweiligen schweizerischen bzw. amerikanischen internen Steuerregelung ergeben. Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass dieser Themenkreis dank seiner enormen wirtschaftlichen Bedeutung in der schweizerischen Steuerrechtsliteratur schon eine eingehende rechtliche Würdigung erfahren hat ⁵¹⁴⁾. Die hier folgenden Betrachtungen beschränken sich darauf, dem Leser einen kleinen Ausschnitt dieses umfangreichen Rechtsgebietes zu vermitteln und zwar hinsichtlich der steuerlichen Behandlung der Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen unter besonderer Berücksichtigung von Art. IX DBA USA - Schweiz. Im weiteren muss in diesem Zusammenhang auch daran erinnert werden, dass bedingt durch das Thema dieser Arbeit mehr Rücksicht genommen werden muss auf die amerikanische Interpretations- und Handlungsweise, da für die Besteuerung von Grundeigentum bzw. der daraus resultierenden Einkünfte das Steuerrecht des Ortes der gelegenen Sache massgebend ist ⁵¹⁵⁾.

512) Fleiner/Giacometti: Schweizerisches Bundesstaatsrecht, Zürich, Nachdruck 1969, S. 829

513) I.R.C. § 7852 (d)

514) Blumenstein S. 279 ff)

515) Grundsatz des "lex loci rei sitae"
DBA Art. IX Abs. 1;
vgl. auch Blumenstein, System S. 90

III. Art. IX DBA Schweiz - U.S.A.

Art. IX setzt für die Besteuerung von Einkünften aus unbeweglichem Vermögen als massgebenden Steuerort den Ort der gelegenen Sache fest. Es handelt sich dabei in bezug auf schweizerische Steuersubjekte um eine Kollisionsnorm, welche die Steuerhoheit für die Besteuerung von Einkünften aus in den U.S.A. gelegenem Grundeigentum absolut zuweist. Gemäss Kollisionsnorm sind in einem solchen Steuerfall die Vereinigten Staaten zur Steuererhebung berechtigt; die Schweiz kann von vorneherein zwingenderweise keine Steuern erheben, ohne Rücksicht darauf, ob die U.S.A. ihrerseits eine Besteuerung tatsächlich vornimmt 516).

Eine m.E. grosse Ungereimtheit des DBA USA-Schweiz liegt darin, dass sich die Vereinigten Staaten in einer ansehnlichen Zahl von Steuerfällen das Recht vorbehalten haben, unabhängig von den Kollisionsnormen des Abkommens die Einkommenssteuer nach dem I.R.C. zu erheben und damit in dieser Hinsicht die vertragliche Gleichstellung der beiden Vertragsparteien gefährden können. Dies stellt einen entsprechenden Durchbruch dar zur Regelung in anderen DBA's der Schweiz und zur altbewährten Ordnung, die das Schweizerische Bundesgericht in seiner interkantonalen Doppelbesteuerungspraxis 517) verfolgt. Diese Neuerung wirkt sich dahingehend aus, dass eine Kollisionsnorm zwar für die Schweiz absolute Wirkung entfaltet, das heisst, dass eine Besteuerung durch sie in all denjenigen Fällen ausgeschlossen ist, für die das Abkommen die Besteuerungsbefugnis den U.S.A. zuschreibt; demgegenüber behalten sich die Vereinigten Staaten in bestimmten Fällen vor, eine Einkommenssteuer nach dem I.R.C. zu erheben und nur insoweit auf die Kollisionsnorm im Abkommen Rücksicht zu nehmen, als die in der Schweiz tatsächlich bezahlten Steu-

516) Blumenstein, S. 286

517) Blumenstein, System, S. 65 ff)

ern in den U.S.A. von der dort fälligen Steuerschuld in Abzug gebracht werden können und dadurch eine faktische Doppelbesteuerung nur auf dem Weg über die Steueranrechnung umgangen werden kann ⁵¹⁸⁾. Diese Regelung tritt immer dann ein ⁵¹⁹⁾, wenn die betroffenen Steuersubjekte entweder amerikanische Staatsbürger, 'Ausländer' mit Wohnsitz in den Vereinigten Staaten oder aber amerikanische juristische Personen sind ⁵²⁰⁾.

Ein typisches Anwendungsbeispiel dieser die Schweiz benachteiligenden Auswirkungen ergibt sich aus dem Zusammenspiel der Art. IX und Art. XV DBA Schweiz-U.S.A.: Gemäss dem Grundsatz der Nationalität in der amerikanischen Steuergesetzgebung, der sich auch in Art. XV DBA widerspiegelt, werden sämtliche amerikanischen Staatsbürger und juristischen Personen der Besteuerung durch den amerikanischen Fiskus unterworfen ⁵²¹⁾, wie schon oben ausgeführt wurde ⁵²²⁾, gehören auch Ausländer (Schweizer) mit Wohnsitz in den Vereinigten Staaten ohne Einschränkung zu dieser Gruppe von Steuerzahlern. Art. XV Abs. 1 lit. a des Abkommens bestimmt ausdrücklich, dass bei Festsetzung der in Art. I bezeichneten Steuern gegenüber diesen Steuerzahlern die Vereinigten Staaten ungeachtet Art. IX (bzw. anderer Bestimmungen) des Abkommens alle Einkommensteile in die Bemessungsgrundlage einbeziehen, die nach ihrer Steuergesetzgebung steuerbar wären ⁵²³⁾, wenn das Ab-

518) Siehe oben Fussnote 503

519) Art. XV DBA CH-USA.

Diese sogenannte "saving clause" befindet sich üblicherweise in allen amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen.

520) Für die Definition vgl. oben § 12, II, C und II, A

521) vgl. oben § 9, II

522) Siehe Fussnote 241 und dazugehörenden Text

523) d.h. gemäss den im 1. Kapitel dargestellten Grundsätzen

kommen nicht in Kraft stünde. Im Hinblick auf die Reziprozität wird lediglich eingeräumt, dass der Betrag der gemäss Art. I in der Schweiz fälligen und tatsächlich bezahlten Steuern an die amerikanische Steuerschuld angerechnet wird. Die Rechtsstellung der Schweiz wird in Art. XV Abs. 1 lit. b erläutert; danach verpflichtet sie sich, aus den Vereinigten Staaten stammende Einkommensteile von Personen mit Wohnsitz in der Schweiz, schweizerischen Gesellschaften und anderen schweizerischen Rechtsträgern unter bestimmten Voraussetzungen bei der Festsetzung ihrer in Art. I bezeichneten Steuern von der Bemessungsgrundlage auszunehmen, was sich schweizerischerseits objektiv als Steuerbefreiung dieser Einkommensteile auswirkt ⁵²⁴⁾. Damit eine derartige Beschränkung der schweizerischen Steuerhoheit eintreten kann, müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein: Die Einkommensteile müssen aus den Vereinigten Staaten herkommen; das DBA bezieht sich ausdrücklich auf diese Einkünfte; sie dürfen nach dem DBA weder von der amerikanischen Steuer befreit, noch im Genusse einer Ermässigung des betreffenden Steuersatzes stehen. Das Vorliegen dieser vier Voraussetzungen kann bei Einkünften aus in den U.S.A. gelegenen, unbeweglichem Vermögen im Sinne von Art. IX DBA ohne weiteres bejaht werden. Art. XV Abs. 1 lit. b bestätigt infolgedessen lediglich, was schon durch Art. IX bezüglich Einkünften aus unbeweglichem Vermögen festgelegt ist. Die eigentlich stossende und einseitig auf Kosten der Schweiz getroffene Sonderregelung des Art. XV DBA betrifft die dritte Gruppe von Steuersubjekten: Die amerikanischen Staatsbürger mit Wohnsitz in der Schweiz. Durchaus systemgetreu mit dem Grundsatz der Nationalität und den Herkunftsregeln ⁵²⁵⁾ des amerikanischen Steuerrechtes ordnet Art. XV Abs. 1 lit. b an, dass alle einem amerikanischen Staatsbürger mit Wohnsitz in der Schweiz zufließenden Einkommensteile von der schweizeri-

524) Blumenstein, S. 287

525) Vgl. oben § 12, I

schen Besteuerung ausgenommen sind, sofern sie aus den U.S.A. stammen. Auch wenn die herrschende Ansicht dahin geht ⁵²⁶⁾, als weiteres(konkludentes) Erfordernis müsse hinzutreten, dass nur Einkommensteile betroffen seien, die Gegenstand des bestehenden Abkommens sind, so ist diese Vorschrift dennoch völlig unverständlich, weil Amerika seinerseits nicht gewillt ist, für schweizerische Staatsbürger mit Wohnsitz in den U.S.A. (residents) irgendwelche Vergünstigungen zu gewähren, sondern sie im Gegenteil wie amerikanische Staatsbürger besteuert.

Bezüglich der Besteuerung von Einkünften aus amerikanischem Grundeigentum von Schweizerbürgern (ohne Wohnsitz in den U.S.A. ⁵²⁷⁾ und schweizerischen Gesellschaften kann zusammenfassend festgestellt werden, dass sie gemäss Art. XV Abs. 1 lit. a in Verbindung mit Art. IX Abs. 1 DBA Schweiz-USA ausschliesslich nach dem internen amerikanischen Steuerrecht besteuert werden ⁵²⁸⁾. Es muss ausdrücklich darauf hingewiesen werden, dass die Vermögenssteuer in Art. I DBA ausgeschlossen worden ist; der Geltungsbereich des Abkommens erfasst danach objektiv amerikanischerseits nur die Bundeseinkommenssteuern mit Einschluss der Zuschlagssteuern und der Uebergewinnsteuer ⁵²⁹⁾. Der Grund dieser Regelung liegt darin, dass die U.S.A. keine Vermögenssteuer als Bundessteuer kennen ⁵³⁰⁾, und sich deshalb eine Ausdehnung des objektiven Geltungsbereiches des Abkommens auf die Vermögenssteuer unter diesem Gesichtspunkt nur zu Lasten der Schweiz ausgewirkt

526) Locher, S. 73 Note 12; z.B. Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen in den U.S.A. (Art. IX, 1)

527) Siehe unten § 24, IV (nächster Abschnitt)

528) Siehe oben § 1, III

529) Die Uebergewinnsteuer für Gesellschaften wurde 1954 abgeschafft, Locher, S. 35

530) Locher, S. 17; siehe auch oben § 1, III

hätte, indem dadurch nur sie einseitig in ihrer Steuerhoheit beschränkt worden wäre ⁵³¹⁾. Art. XV Abs. 1 lit. a) und b) nehmen eindeutig Bezug auf die in Art. I enthaltene, abschliessende Aufzählung der Steuerarten; der Erhebung einer Vermögenssteuer auf in den Vereinigten Staaten befindlichem Grundeigentum scheint abkommensrechtlich nichts entgegenzu- stehen ⁵³²⁾: Nach übereinstimmender Ansicht bezieht sich der Grundsatz der Besteuerung am Ort der gelegenen Sache aus- schliesslich auf den gesamten Ertrag aus unbeweglichem Ver- mögen ⁵³³⁾, das heisst mit anderen Worten, dass auf diesem Einkommen keine schweizerische Einkommenssteuer geschuldet ist, andererseits aber auf den amerikanischen Immobilien eine Vermögenssteuer erhoben wird ⁵³⁴⁾.

Gemäss dem Thema dieser Arbeit wird die Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete von Investitionen in ameri- kanisches Grundeigentum nur noch von einer Seite beleuchtet,

531) In der Literatur wird zwar die Ansicht vertreten, dass schweizerischerseits die Anwendung des DBA auf Vermögens- steuern vertretbar gewesen wäre, falls die Vereinigten Staaten ihrerseits für künftige Vermögenssteuern das gleiche Zugeständnis gemacht hätten (Locher, S. 56, N. 8). Der Autor weist aber im gleichen Werk (S. 17) darauf hin, dass die Einführung der Vermögenssteuer auf Bundesebene infolge des Verbotes in der amerikanischen Bundesverfas- sung (Art. 1, Sec. 9) praktisch verunmöglicht werde. Eine andere Meinung geht dahin (Blumenstein, S. 283), dass eine derartige Konzession aus schweizerischer Sicht nur dann möglich gewesen wäre, wenn das Abkommen auch die Steuern auf Staatsebene umfassen würde, da die mei- sten Staaten eine Art von Vermögenssteuer erheben. (Locher, S. 17, N. 7; oben § 1, II).

532) Locher, § 1, II, Anhang C (Art. IX) 4) 3)

533) Ernst Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Band 12, Bern 1973, S. 259 (unter Verweisung auf IX DBA USA-CH in Fussnote 2).

534) Locher, Anhang C (Art. XV (1) (b) (8) unter Berufung auf EStB 19.11.1952; vgl. auch unten § 28, II, C

nämlich für Personen ohne Wohnsitz in den Vereinigten Staaten, bzw. mit Wohnsitz in der Schweiz, und nicht amerikanische bzw. schweizerische Personen- und Kapitalgesellschaften im Sinne von Art. XV Abs. 1 lit. b) des DBA.

IV. Die Problematik des amerikanischen Wohnsitzbegriffes im DBA CH-USA

Wie schon mehrmals ausgeführt worden ist, entscheidet der Wohnsitz einer natürlichen, ausländischen Person in den Vereinigten Staaten darüber, ob sie wie ein amerikanischer Staatsbürger auf ihrem weltweiten Einkommen dem U.S.-Steuerrecht unterworfen ist. Diese weitreichende Bedeutung und die daraus resultierenden Konsequenzen würden eine genaue Definition dieses Begriffes durchaus wünschenswert machen. Dessen ungeachtet stellt der I.R.C. lediglich eine dehnbare und ungenaue gesetzliche Regelung zur Verfügung⁵³⁵⁾; man ist für eine Auslegung weitgehend auf sogenannte Residenzvermutungen angewiesen⁵³⁶⁾.

Auch im DBA CH-USA wird bei der Umschreibung des subjektiven Geltungsbereiches auf den Wohnsitz der natürlichen Person abgestellt. Bedauerlicherweise hat das Abkommen ebenfalls darauf verzichtet, den Begriff des Wohnsitzes zu definieren und sich lediglich damit begnügt, in Art. II Abs. 2 des DBA auf den Sinn hinzuweisen, der ihm unter der eigenen Steuergesetzgebung zukommt⁵³⁷⁾. Da auch das schweizerische Steuerrecht keinen einheitlichen Wohnsitzbegriff kennt, wäre eine diesbezüglich Klarstellung im Abkommen notwendig gewesen, und zwar ganz besonders deshalb, weil

535) Oben § 12, II, C, 1) und 2)

536) Siehe dazu Locher, Anhang C, Art. XV 1) a); B

537) üblicherweise wird auf den Wohnsitzbegriff des ZGB Art. 23-26 abgestellt; Locher S. 62, siehe unten § 27, I, B 3)

die amerikanische Auslegung m.E. weiter zu gehen scheint als die schweizerische ⁵³⁸⁾.

Wird der Wohnsitz einer schweizerischen, natürlichen Person in den U.S.A. in einem internationalen Steuerfall gemäss I.R.C. bejaht, dann tritt die oben erwähnte sogenannte "saving-clause" ⁵³⁹⁾ in Kraft, gemäss welcher sie unter Vorbehalt der Steueranrechnung wie amerikanische Staatsangehörige nach den allgemeinen Regeln besteuert wird ⁵⁴⁰⁾. Fällt die Entscheidung über den Wohnsitz hingegen negativ aus, dann erfahren die schweizerischen Privatpersonen seitens der U.S.A. eine differenzierte steuerrechtliche Behandlung und werden sowohl unter dem I.R.C. ⁵⁴¹⁾ als auch unter dem Abkommen Schweiz-U.S.A. steuerlich erheblich besser gestellt bezüglich ihrer Einkünfte aus amerikanischem Grundeigentum. Im folgenden sollen nun diese Vorteile und Vergünstigungen besprochen werden, welche das DBA CH-USA zur Verfügung stellt.

538) Siehe vorne § 12, II, C, 2); gleiche Meinung: Blumenstein, S. 284

539) Siehe oben Fussnote 519; Art. XV, Abs. 1 lit. a) DBA

540) Oben § 1, III

541) Oben Fussnote 242

§ 25. Die Auswirkungen des DBA CH-USA auf die Besteuerung von schweizerischem Grundeigentum in den U.S.A.
=====

I. Die Besteuerung von Mieteinnahmen

Die Vereinigten Staaten besteuern die Einkünfte in Form von Mietzinsen aus Grundeigentum in den U.S.A. nach dem internen amerikanischen Steuerrecht ⁵⁴²⁾. Da Art. IX DBA CH-USA eine absolute Kollisionsnorm festsetzt, muss die Schweiz diese Mieteinnahmen von der Bemessungsgrundlage ausnehmen ⁵⁴³⁾.

Umstritten ist zur Zeit in der amerikanischen Steuerrechtsliteratur die Frage bezüglich Mieteinnahmen aus Geschäftsinvestitionen ⁵⁴⁴⁾; es wird die Ansicht vertreten ⁵⁴⁵⁾, dass aktive Mieteinnahmen den Gewinnen aus gewerblicher und kaufmännischer Tätigkeit gleichzustellen seien und deshalb die analoge Behandlung von Art. III DBA zu erfahren hätten. Dieser Meinung kann zumindest hinsichtlich des schweizerischen DBA nicht gefolgt werden, weil Mietertragnisse im Abkommen bei der Definition der "Gewinne aus gewerblicher und kaufmännischer Tätigkeit" spezifisch ausgeschlossen werden ⁵⁴⁶⁾.

II. Die Besteuerung von Kapitalgewinnen aus dem Verkauf von amerikanischem Grundeigentum

Auch für diese Gewinne gilt die absolute Kollisionsnorm des Art. IX DBA und die Besteuerung erfolgt nach den

542) Oben § 18, I, C

543) Siehe unten § 28, II, B

544) Für die Definition und Gegenüberstellung zur Grundstücksinvestition siehe vorne § 18, I, B und III, B

545) Klein, S. Investments by Foreign Persons in United States Real Estate
2 J. Real Estate Tax, 265 auf S. 270/271

546) Art. II Abs. 1, lit. h

Regeln des I.R.C. 547).

III. Das Wahlrecht unter dem DBA

Das Abkommen stellt den schweizerischen Steuerzahlern mit Grundeigentum in den Vereinigten Staaten bezüglich ihrer daraus stammenden Einkünfte ein mit dem gesetzlichen Wahlrecht des I.R.C. 548) vergleichbares Instrument zur Verfügung. Art. IX Abs. 2 DBA bestimmt, dass ein schweizerischer Steuerzahler für die genannten Einkünfte aus derartigem, in den U.S.A. gelegenen Vermögen verlangen kann, dass sie dort auf Grund des Netto-Einkommens besteuert werden (net-election).

Dieses durch das Abkommen ermöglichte Wahlrecht gegenüber demjenigen des I.R.C. weist einmal den entscheidenden Vorteil auf, dass es auf einer Jahresbasis ausgeübt werden kann und nicht unwiderruflich ist. Ein schweizerischer Grundstückseigentümer in den U.S.A. kann demzufolge in jedem Steuerjahr die Wahl treffen, ob er als Steuerzahler der Klasse I oder der Klasse II behandelt werden will 549):

In den Steuerjahren, während welchen er das Grundstück lediglich inne hat, wird er sich vorteilhafterweise für die Besteuerung gemäss Klasse II entscheiden; damit wird er auf seinen Einkünften aus dem Grundeigentum wie ein amerikanischer Steuerzahler nach den allgemeinen Grundsätzen besteuert. Auf diese Art kann er sämtliche mit dem Grundstück verbundenen Steuerabzüge und insbesondere die Abschreibungen 550) vornehmen. In dem Steuerjahr, in dem er das Grund-

547) "Die Besteuerung der Kapitalgewinne (oben § 1, III, C) wird im DBA CH-USA nicht geregelt; Liegenschaftengewinne fallen jedoch ausdrücklich unter Art. IX Abs. 1, siehe Blumenstein, S. 295 und S. 322.

548) Oben § 18, III, C

549) Oben § 16

550) Oben § 1, III, B und G

stück zu veräußern gedenkt, wird er eine Besteuerung nach Klasse I ⁵⁵¹⁾ verlangen; in dieser Kategorie wird er auf dem diesjährigen Brutto-US-Einkommen pauschal besteuert und entgeht dadurch auch der mit der amerikanischen Besteuerung des Netto-Einkommens verbundenen Rückbuchung der Abschreibungen ⁵⁵²⁾.

Das in Art. IX Abs. 2 (am Ende) enthaltene, erklärende Anhängsel "so besteuert zu werden, wie wenn er während des Steuerjahres in diesem anderen Staate Geschäftsbeziehungen durch eine Betriebsstätte unterhalten hätte", soll, wie im nächsten Abschnitt noch näher erläutert wird, eine Parallele ziehen zum Prinzip der Zurechenbarkeit im I.R.C. ⁵⁵³⁾. Dasschweizerische Grundeigentum erhält dadurch bei Ausübung des Wahlrechtes zugunsten der Besteuerung nach Klasse II die künstliche Stellung eines "Büros oder ständigen Geschäftseinrichtung" in den U.S.A. ⁵⁵⁴⁾. Diese Schaffung einer künstlichen Geschäftseinrichtung birgt jedoch die Gefahr in sich, dass dadurch die Wirkungen des beschränkten Attraktionsprinzips ⁵⁵⁵⁾ entfaltet werden, wodurch unter Umständen andere Einkommensteile aus amerikanischen Quellen in die U.S.-Steuerpflicht einbezogen werden, welche ohne diese künstliche Geschäftseinrichtung dem amerikanischen Fiskus entgehen würden. Aus diesen Gründen hätte dieser Zusatz in Art. IX Abs. 2 m.E. besser weggelassen werden sollen, denn die allgemeine Formulierung würde weniger Raum geben für

551) Oben § 16

552) Oben § 1, III, G, 5)

553) Oben § 15, III

554) Oben § 15, IV

555) Oben § 15, VI

eine derartige Argumentation ⁵⁵⁶⁾.

IV. Das Konzept der Betriebsstätte

Wie ausgeführt worden ist ⁵⁵⁷⁾, hat das Konzept der Betriebsstätte im Abkommen in seiner Funktion und Auslegung wesentliche Übereinstimmung mit dem Begriff "Büros oder andere, ständige Geschäftseinrichtungen" im FITA.

Der Begriff der Betriebsstätte wird in Art. II Abs. 1 lit. c DBA umschrieben ⁵⁵⁸⁾; es handelt sich dabei um eine deskriptive Definition, welche durch eine negative Aufzählung von Erscheinungen, die nicht als Betriebsstätte zu würdigen sind, präzisiert wird.

A. Die amerikanische Betrachtungsweise

=====

Die bedingt durch diese Ausschlussmethode in der DBA-Definition der Betriebsstätte innewohnenden Lücken werden in Art. 2 Abs. 2 insoweit mit der Klarstellung ausgefüllt, dass die U.S.A. diesem Begriff den Sinn beilegen, der ihm unter der internen Steuergesetzgebung zukommt.

-
- 556) Henry I. Gumpel,
"Revision of the Tax Convention between the United States and the Federal Republic of Germany";
44 Taxes 383 auf S. 399,
(im deutschen DBA wurde der allgemeine Grundsatz des Wahlrechtes ebenfalls mit einem Zusatz eingeeengt,
DBA BRD-USA Art. IX, Abs. 2).
Abrutyn, a.a.O. Fussnote 396 S. 19/20
- 557) Oben § 15, IV
Locher, Anhang C zu Art. II Abs. 1 lit. c, 1) spricht von "Identität" der beiden Begriffe.
- 558) Höhn, Doppelbesteuerung, a.a.O. Fussnote 533, § 11, S. 171, N (14),
Locher, Anhang C zu Art. II Abs. 1 lit. c); S. 84,
Blumenstein, S. 293

Die Interpretationsweise des Begriffes der Betriebsstätte in den bilateralen Steuerabkommen hat sich in den Vereinigten Staaten streng an die internrechtliche Lösung der Behandlung von ausländischen Steuerzahlern gemäss I.R.C. angelehnt ⁵⁵⁹⁾. So ist der Grundsatz der Trennung zwischen der Besteuerung von Grundstücksinvestitionen (Investment- bzw. nonbusiness income) und Geschäftsinvestitionen (business income) ⁵⁶⁰⁾ auch in internationalrechtlicher Hinsicht streng berücksichtigt worden. Während die älteren Steuerabkommen ⁵⁶¹⁾ einfach mittels der Technik der Anziehungskraft (law of attraction) jegliches Einkommen aus U.S.-Quellen eines ausländischen Steuerzahlers automatisch dessen sich auf ihrem Territorium befindenden Büro oder anderen, ständigen Geschäftseinrichtung zurechneten, so gingen die neueren Abkommen zum Prinzip der beschränkten Anziehungskraft über, wodurch nur noch jene Einkommensteile von den Vereinigten Staaten besteuert werden können, die diesem Büro oder anderen ständigen Geschäftsstellen tatsächlich zurechnungsfähig sind, wobei die "Betriebsstätte" dem Begriff des Büros oder der ständigen Geschäftsstelle weitgehend angeglichen wurde und im Laufe der Zeit nahezu identische Bedeutung bekam ⁵⁶²⁾. Während in jenen amerikanischen Steuerabkommen, die wie beispielsweise das DBA CH-USA noch nicht unter dem Einfluss des FITA von 1966 standen, jegliches Einkommen der betroffenen Steuerzahler aus amerikanischen Quellen in den Vereinigten Staaten besteuert wird, sofern der ausländische Steuerzahler in den U.S.A. über eine Betriebsstätte verfügt, so wurde diese Lösung der veränderten internrechtlichen Regelung dahingehend angepasst, als in den

559) Siehe oben §§ 10 und 12

560) Siehe oben § 15, I

561) Vor 1966 (FITA); oben § 14

562) Inez de Amodio, 34 T.C. 894, auf S. 908, unter Berufung auf Grundsatzentscheid Consolidated Premium Iron Ores Ltd., 28 T.C. 127 auf S. 152 (1957); siehe auch oben Fussnote 557 und unten B) im gleichen Kapitel, § 25.

neuen Abkommen nur noch jene amerikanischen Einkommensteile der U.S.-Besteuerung unterworfen werden, welche tatsächlich einer amerikanischen Betriebsstätte zurechenbar sind ⁵⁶³⁾.

B. Die amerikanische Definition der Betriebsstätte im
DBA CH-USA

Die amerikanische Auslegung des Betriebsstätte-Begriffes wurde, - wie übrigens die neueren U.S.-Steuerabkommen in ihrer gesamten Grundstruktur - geprägt durch das OECD-Musterabkommen ⁵⁶⁴⁾. So haben die Vereinigten Staaten die Definition und Auslegung der Betriebsstätte mit wenigen Abänderungen praktisch aus Art. V dieses Abkommens übernommen ⁵⁶⁵⁾, weshalb die Erfassung und steuerliche Handhabung dieses Begriffes in den amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen seit 1962 ziemlich einheitlich ist ⁵⁶⁶⁾.

563) Oben § 15, V.

Die Einkommensklasse A wird im DBA insofern berücksichtigt, als die meisten darunter fallenden Einkommensarten (Zinsen, Dividenden) systemgemäss der Quellenbesteuerung unterliegen (siehe unten V im gleichen Paragraphen), unabhängig davon, ob sie einer Betriebsstätte zurechenbar sind oder nicht, wobei jedoch beim Vorliegen einer Betriebsstätte die vorteilhaften Reduktionen des Abkommens nicht eintreten können (DBA Art. VI/VII).

Für die Ausnahmen siehe oben § 14, VI.

564) Die Vereinigten Staaten wurden im Jahre 1961 Mitglied der OECD; über die Beeinflussung des OECD-Muster-Steuerabkommens und insbesondere der Art. V "Betriebsstätte" (Permanent Establishment) auf die amerikanischen Steuerabkommen siehe Roberts a.a.O., Fussnote 343, IX 27/28. Pearson, Roger D., The OECD Draft Double Taxation Convention and Recent United States Treaties, 48 Taxis 426 (1970)

565) Williams, Robert L., Permanent Establishments in the United States, 29 Tax Law 277 (1976) auf S. 297, im folgenden zitiert als "Williams"; für eine eingehende Besprechung der im allgemeinen notwendigen Voraussetzungen ("tests") zur Bejahung einer Betriebsstätte aus amerikanischer Sicht siehe III, S. 309 ff. dieser Publikation.

566) z.B. DBA USA-BRD (1965)

Dieser Gruppe der neueren Steuerabkommen stehen jene gegenüber, die wie das DBA CH-USA vor dem Eintritt der Vereinigten Staaten in die OECD geschlossen worden sind, und die ihrerseits hinsichtlich der Betriebsstätte eine gewisse Ähnlichkeit aufweisen ⁵⁶⁷⁾. Dieser "ältere" Betriebsstättenbegriff im DBA CH-USA unterscheidet grundsätzlich drei verschiedene Arten von Betriebsstätten:

1) Die gegenständliche Betriebsstätte (asset-type)

Darunter ist eine Zweigniederlassung, Geschäftsstelle, Fabrik, Werkstätte, Lagerhaus oder andere ständige Geschäftseinrichtung zu verstehen ⁵⁶⁸⁾. Die in der Definition dieser Art von Betriebsstätten vorgenommenen Abgrenzungen und Spezifizierungen lassen die in der Literatur ⁵⁶⁹⁾ zu Recht vertretene Schlussfolgerung zu, dass ihre Bedeutung mit derjenigen des FITA-Begriffes des "Büros oder ständige Geschäftseinrichtung" identisch ist.

2) Die Betriebsstätte in Form eines Vertretungsverhältnisses (agency-type)

Es handelt sich dabei um einen Vertreter im anderen Vertragsstaate, welcher entweder eine Generalvollmacht zu Vertragsverhandlungen und Vertragsabschlüssen für eine Unternehmung besitzt und diese Vollmacht gewöhnlich auch ausübt, oder über ein Warenlager verfügt, von welchem er regelmässig Bestellungen für das Unternehmen ausführt ⁵⁷⁰⁾.

An dieser Stelle muss noch einmal ausdrücklich auf das bei der Behandlung der amerikanisch-internrechtlichen Defi-

⁵⁶⁷⁾ Williams, a.a.O. Fussnote 566 auf S. 289 ff)

⁵⁶⁸⁾ DBA CH-USA Art. II Abs. 1 lit. c (1. Satz)

⁵⁶⁹⁾ Siehe oben Fussnote 557

⁵⁷⁰⁾ DBA CH-USA Art. II Abs. 1 lit. c (2. Satz)

nition des "Büros oder andere, ständige Geschäftseinrichtung" 571) Gesagte verwiesen werden. Hier liegt auch der Grund, weshalb m.E. nur mit Vorsicht von einer "Identität" dieser beiden Begriffe gesprochen werden darf.

3) Die Begründung einer Betriebsstätte durch eine bestimmte Tätigkeit (activities-type)

Die Feststellung, dass bestimmte Tätigkeiten eines Steuerzahlers im anderen Vertragsstaat eine Betriebsstätte begründen können, ergibt sich durch Umkehrschluss aus der Definition der Betriebsstätte im DBA CH-USA: Indem ausdrücklich ausgeführt wird, dass bestimmte qualifizierte Aktivitäten und Vertretungsformen noch keine Betriebsstätte bilden, kann e contrario gefolgert werden, dass andere, nicht genannte Geschäftstätigkeiten einer Betriebsstätte gleichkommen 572).

C. Kollision des Betriebsstätte-Begriffes im DBA CH-USA mit der internrechtlichen Regelung des I.R.C.

=====

Wie schon mehrmals ausgeführt worden ist, eliminierte der FITA im Jahre 1966 das Attraktionsprinzip aus dem I.R.C. 573) mittels dem Konzept der tatsächlichen Zurechenbarkeit des Einkommens zu einem US-Büro oder anderer Geschäftseinrichtung. Diese Aenderung der U.S.-Steuerpolitik gegenüber Ausländern ist ebenfalls weitgehend auf die internationalrechtlichen Grundsätze des OECD-Abkommens zurückzuführen 574), welche ihrerseits wiederum auf die neueren amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen abgefärbt haben.

571) Oben § 15, IV

572) Siehe oben Fussnote 346

573) Oben § 14

574) Oben § 10, II und IV

Da Staatsverträge dem I.R.C. aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Regelung vorgehen ⁵⁷⁵⁾, stellt sich in diesem Zusammenhang die naheliegende Frage nach den Auswirkungen dieser Praxisänderung auf die älteren Steuerabkommen (die wie das DBA CH-USA vor 1966 geschlossen worden sind). Dieses Problem wird einleuchtend am Beispiel der "Betriebsstätte" illustriert:

Der FITA führte die neue Gesetzesbestimmung ⁵⁷⁶⁾ ein, wonach ausländische Steuerzahler, die Einkünfte aus amerikanischen Quellen beziehen, welche keinem amerikanischen Büro oder anderer Geschäftseinrichtung zurechenbar sind, in den U.S.A. keine Betriebsstätte begründen.

Für ausländische Steuerzahler aus Staaten, welche ihre Abkommen mit den U.S.A. - wie die Schweiz - noch vor 1966 unter der Herrschaft des Attraktionsprinzips geschlossen hatten, ergaben sich konsequenterweise zwei denkbare Alternativen: Können sie für "unzusammenhängende" amerikanische Einkommensteile, welche infolge des Attraktionsprinzips im Abkommen insgesamt der Betriebsstätte zugeordnet werden, die günstigere Besteuerung gemäss dem DBA beanspruchen, oder werden sie den inzwischen veränderten Grundsätzen des FITA und den nachgehenden Neuerungen unterworfen? Die herrschende Meinung lautet dahin, dass der FITA unter diesen Umständen dem Ausländer sein Wahlrecht zwischen der Besteuerung nach Abkommen oder nach I.R.C. genommen hat, denn sonst hätten die Vereinigten Staaten einseitig ihre internationalen, vertraglichen Verpflichtungen aufgehoben und verletzt ⁵⁷⁷⁾. Diese Lösung erhält aus verständlichen Gründen in Fällen wie den Vertretungsverhältnissen entscheidende Bedeutung, weil in dieser Hinsicht die Anwendungsbereiche des I.R.C. (Büro oder

575) Oben Fussnote 513

576) I.R.C. § 894 (b)

577) Ross, a.a.O. Fussnote 329, S. 355
Roberts/Warren, IX 44

eine andere ständige Geschäftseinrichtung) und des DBA CH-USA (Betriebsstätte) nicht kongruent sind: Begründet die Tätigkeit eines Vertreters in den U.S.A. zwar steuerrechtlich eine Betriebsstätte, erfüllt jedoch noch nicht die Voraussetzungen einer ständigen Geschäftseinrichtung in den U.S.A., dann hat der vertretene schweizerische Steuerzahler dank dem im DBA CH-USA noch herrschenden Attraktionsprinzip m.E. die Möglichkeit, alle seine Einkünfte aus amerikanischen Quellen unabhängig von ihrer tatsächlichen Zurechenbarkeit zu den unter Umständen vorteilhafteren, internen amerikanischen Steuersätzen in den U.S.A. zu versteuern.

D. Der Geltungsbereich der Kollisionsnorm "Betriebsstätte" im DBA CH-USA und seine Auswirkungen

=====

Die Kollisionsnorm "Betriebsstätte" im Steuerabkommen beschlägt in ihrer begrifflichen Natur vorwiegend das subjektive Element der Besteuerung, und ihre objektiven Elemente sind gemäss dem Text des Abkommens von Steuerfall zu Steuerfall verschieden ⁵⁷⁸⁾; systematischerweise müssen Gegenstand und Bemessung der Steuer infolgedessen anhand der bestimmten Einzelfälle untersucht werden. Die Regelung der Quellensteuer fällt ausserhalb dieses Rahmens und bedingt eine gesonderte Behandlung ⁵⁷⁹⁾.

1) Die Besteuerung von Gewinnen aus der Ausübung einer gewerblichen oder kaufmännischen Tätigkeit in den U.S.A.

1) 1) Subjektiver Geltungsbereich

In Uebereinstimmung mit allen die direkten Steuern betreffenden Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz darf gemäss Art. III DBA ein schweizerisches Unternehmen ⁵⁸⁰⁾ für

578) Blumenstein, S. 293, S. 321 ff)

579) unten, V, im gleichen Paragraphen

580) Definition ist im DBA CH-USA in Art. II, Ziff. 1, lit. f. enthalten;
vgl. auch Locher, a.a.O. Fussnote 511, § 7, IV 2

Gewinne, die es aus der Ausübung einer gewerblichen oder kaufmännischen Tätigkeit in den U.S.A. erzielt, von den Vereinigten Staaten nur dann besteuert werden, wenn sich diese Tätigkeit in einer Betriebsstätte vollzieht.

- 1) 2) Objektiver Geltungsbereich: Abgrenzung zu Einkünften aus unbeweglichem Vermögen ⁵⁸¹⁾

Der amerikanischen Besteuerung werden gemäss DBA CH-USA sämtliche aus amerikanischen Quellen fliessenden "Gewinne aus gewerblicher und / oder kaufmännischer Tätigkeit" eines schweizerischen Unternehmens mit Betriebsstätte in den U.S.A. unterworfen.

Aus der Definition der "Gewinne aus gewerblicher oder kaufmännischer Tätigkeit" in Art. II Ziff. 1 lit. h des DBA CH-USA ist jedoch ersichtlich, dass die Erträge aus Mietverträgen ausdrücklich ausgeschlossen sind. In Verbindung mit Art. IX Abs. 1 DBA kann daraus geschlossen werden, dass Miet- und Pachtzinseinnahmen analog zu den übrigen Einkünften aus unbeweglichem Vermögen nach den Regeln des internen amerikanischen Steuerrechtes behandelt werden ⁵⁸²⁾; Entscheidendes Kriterium für die Besteuerung dieser Einkünfte ist demgemäss, ob es sich beim betroffenen Grundeigentum um eine Grundstücks- oder eine Geschäftsinvestition handelt ⁵⁸³⁾. So hat das amerikanische Steuergericht in einem Grundsatzentscheid ⁵⁸⁴⁾ in Auslegung des DBA CH-USA festgelegt, dass das Grundeigentum eines schweizerischen Steuerzahlers in den U.S.A. zu Vermietungszwecken wohl den Grad einer Geschäftstätigkeit in den U.S.A.

581) Siehe auch oben, I im gleichen Paragraphen; vgl. Locher, a.a.O. Fussnote 511, § 11, I, 123

582) Oben 5. Kapitel; Williams, a.a.O. Fussnote 565 auf S. 334; andere Meinung: Blumenstein, a.a.O. Fussnote 511, auf S. 322;

583) Oben § 15, I und § 18, I, A / B

584) Inez de Amodio
34 T.C. 894, 908-909 (1960),
bestätigt in 299 F. 2 d 623 (1962)

erreiche (doing business, d.h. Geschäftsinvestition), jedoch keineswegs eine Betriebsstätte im Sinne des Abkommens begründe. Dieser Entscheid war deshalb bahnbrechend, weil das amerikanische Gericht zum ersten Mal klare Grenzlinien zog und bestimmte, dass ein ausländischer Steuerzahler in den Vereinigten Staaten geschäftlich tätig sein kann, ohne damit notwendigerweise die Voraussetzungen des Betriebsstätten-Konzepts zu erfüllen ⁵⁸⁵⁾.

In Extremfällen kann die Betriebsstätte jedoch auch in Zusammenhang mit der Besteuerung von Grundeigentum Bedeutung erhalten, nämlich dann, wenn ein schweizerisches Unternehmen durch die Ausübung reichhaltiger Funktionen mehr als nur die Rolle eines Besitzers oder Verwalters des in den Vereinigten Staaten gelegenen Grundstückes übernimmt. So wäre in einem ähnlich gelagerten Fall, wenn die schweizerische Unternehmung in den Vereinigten Staaten zu Vermietungszwecken Immobilien erwirbt und deren Vermietung und Beaufsichtigung direkt ausführt, anstatt diese Aufgaben über unabhängige, amerikanische Vertreter (broker) abzuwickeln ⁵⁸⁶⁾, oder, wenn sie eigenhändig ein Bergwerk oder Forstwirtschaft betreibt ⁵⁸⁷⁾, der Tatbestand der Betriebsstätte zweifellos erfüllt; die Ertragnisse aus solchem Grundeigentum wären demzufolge als Gewinne aus gewerblicher oder kaufmännischer Tätigkeit gemäss Art. III DBA CH-USA steuerbar. Ausser der Intensivität der Tätigkeit spielt zur Beurteilung dieser Situationen auch noch der Faktor der zeitlichen Dauer eine wesentliche Rolle: Während die zehnwöchige Uebernahme eines Hotelbetriebes die Anforderung nicht erfüllte, wurde die sich über zwei Jahre erstreckende ähnliche Erwerbstätigkeit einer schweizerischen Unternehmung als ge-

585) Gorelik, a.a.O.Fussnote 334, S. 466/467

586) Williams, a.a.O. Fussnote 565 auf S. 328/333

587) Rev. Rul. 59-56, C.B. 1959-1, 737

nügend erachtet ⁵⁸⁸⁾. In diesen Ausnahmesituationen ist die Entscheidung über das Vorliegen bzw. Nichtvorliegen einer Betriebsstätte in den Vereinigten Staaten aus verständlichen Gründen von weitreichenden steuerlichen Konsequenzen.

2) Die Besteuerung von Dividenden, Zinsen und Lizenzvergütungen ⁵⁸⁹⁾

2) 1) Subjektiver Geltungsbereich

Der subjektive Geltungsbereich der Kollisionsnorm ist im Hinblick auf die Besteuerung von Dividenden, Zinsen und Lizenzvergütungen relativ unbestimmt ⁵⁹⁰⁾; massgebliches Kriterium ist lediglich der Wohnsitz bzw. die Nationalität des Zahlungsempfängers. Unter der Voraussetzung, dass diese Zahlungen aus amerikanischen Quellen fliessen, ist gemäss Art. VI-VIII DBA CH-USA zur Erzielung der Quellensteuervergünstigung oder -befreiung seitens der U.S.A. einzig und alleine entscheidend, dass es sich beim Empfänger entweder um eine natürliche Person mit Wohnsitz

588) Rev. Rul. 67-321, C.B. 1967-2, 470 negativ
Rev. Rul. 56-165, C.B. 1956-1, 849 positiv
unter DBA CH-USA

589) Siehe auch Locher, § 13 ff)
und Blumenstein, S. 330 ff)

590) Eine Ausnahme zu dieser Regel bildet die sogenannte "extraterritoriale Besteuerung von Dividenden und Zinsen" im Sinne von Art. XIV DBA CH-USA (Abs. 1): Die Dividenden- und Zinszahlungen einer nicht amerikanischen Gesellschaft an eine schweizerische natürliche oder juristische Person sind ausnahmsweise ohne Rücksicht auf ihre Herkunft von der U.S.-Quellenbesteuerung befreit, wenn der schweizerische Empfänger in den U.S.A. keine Betriebsstätte unterhält. Dieser Artikel geht dem I.R.C. § 861 (a) (2) B vor, wonach alle aus den U.S.A. fliessenden Dividenden einer ausländischen Gesellschaft automatisch mit Quellensteuer belegt werden, sofern diese Gesellschaften einen bestimmten Prozentsatz von ihrem Büro oder ihrer Geschäftseinrichtung tatsächlich zurechenbaren Bruttoerträge aus U.S.-Quellen einnehmen. Siehe unten C im gleichen Abschnitt.

in der Schweiz oder eine schweizerische juristische Person ohne Betriebsstätte ⁵⁹¹⁾ in den Vereinigten Staaten handelt.

2) 2) Objektiver Geltungsbereich ⁵⁹²⁾

a) Begriff der Dividende

Der Begriff "Dividende" wird im Abkommen nicht definiert und muss gemäss dem Grundsatz von Art. II Abs. 2 nach dem Recht des Staates, der die Ermässigung des Quellensteuersatzes gewährt, ausgelegt werden. Nach amerikanischem Recht gilt als Dividende jede aus dem laufenden oder unverteilten Geschäftsertrag einer Gesellschaft an die Inhaber von Beteiligungsrechten vorgenommene Ausschüttung ⁵⁹³⁾.

b) Begriff der Zinsen

Im Gegensatz zum Begriff der Dividende ist der Ausdruck "Zins" in Art. VII Abs. 1 im Abkommen selber umschrieben ⁵⁹⁴⁾.

Eine besondere Regelung sieht das DBA CH-USA hinsichtlich der grundpfandlich versicherten Forderungen vor, indem sie in der Definition des Abkommens den Zinsen gleichgestellt werden: Im Widerspruch zur Praxis des Bundesgerichtes und zu den internationalrechtlichen Grundsätzen, wonach diese Forderungen zum beweglichen Vermögen gerechnet und damit am

591) Für besagte Empfänger mit Betriebsstätte in den U.S.A. wirkt sich der oben besprochene Mechanismus von I.R.C. 894 (b) ebenfalls dahingehend aus, dass sie den vergrünstigten Quellensteuersatz hinsichtlich amerikanischer Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren, die ihrem U.S.-Büro oder ihrer Geschäftseinrichtung nicht tatsächlich zurechenbar sind, beanspruchen können. Vgl. oben IV C, im gleichen Paragraphen, insbes. Fussnote 576.

592) Im Rahmen dieser Arbeit wird auf eine Besprechung der Lizenzgebühren verzichtet.

593) Locher, S. 109

594) Locher, S. 123

Wohnsitz des Gläubigers steuerbar sind ⁵⁹⁵⁾, hat das zur Folge, dass sie unter den Voraussetzungen von Art. VII DBA CH-USA gleichfalls der amerikanischen Quellenbesteuerung unterliegen ⁵⁹⁶⁾.

2) 3) Reduktion der amerikanischen Quellensteuer

Ueblicherweise besteht der amerikanische Quellensteuersatz auf derartigen Zahlungen aus U.S.-Herkunft an ausländische Steuerzahler in einer Pauschalsteuer von 30% ⁵⁹⁷⁾. Im Falle, dass die von Art. VI und Art. VII DBA CH-USA statuierten Bedingungen in objektiver und subjektiver Hinsicht erfüllt sind und die Kollisionsnorm Anwendung findet, tritt automatisch eine Reduktion dieser Pauschale zugunsten der Empfänger in der Schweiz ein: Bei Zinsbezügen auf 5% und bei Dividendenausschüttungen auf 15% der jeweiligen Bruttohöhe, vorbehältlich der Regelung für bestimmte Holdingverhältnisse, wo gemäss Art. VI Abs. 2 unter den genannten Voraussetzungen ebenfalls eine Entlastung auf 5% der Bruttodividende zugunsten der schweizerischen Muttergesellschaft vorgesehen ist.

V. Die amerikanischen Quellensteuern und das Verfahren zu ihrer Reduktion unter den Art. VI und VII DBA CH-USA

Gemäss Art. XIX Abs. 1 DBA ist es Sache der zuständigen Behörden jedes der Vertragsstaaten, die zur Durchführung des DBA in ihrem Staatsgebiet erforderlichen Ausführungsbestimmungen zu erlassen. Das Verfahren, mittels welchem die vor-

595) Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, a.a.O. 533, § 14, III B, S. 249

596) Locher, S. 129, unter Berufung auf Art. IX, Abs. 1 DBA

597) Oben § 12, IV, A, 2)
"fixed and periodical income", Fussnote 280

gesehene Entlastung von der amerikanischen Quellensteuer verwirklicht wird, besteht in grossen Zügen darin, dass die schweizerische Gläubigerin der amerikanischen Dividenden- bzw. Zinsschuldnerin ein speziell dafür vorgesehenes Formular zukommen lässt, welches diese berechtigt, dem schweizerischen Adressaten eine Nettodividende von 85% (statt 70%) des Bruttoertrages und einen Nettozins von 95% (statt 70%) des Bruttozinses zu vergüten ⁵⁹⁸⁾.

§ 26. Verschiedene Formen von schweizerischen Investitionen in amerikanisches Grundeigentum und deren steuerrechtliche Auswirkungen unter dem DBA CH-USA
=====

I. Grundsatz

Wie bereits dargestellt worden ist ⁵⁹⁹⁾, handelt es sich bei Art. IX Abs. 1 DBA CH-USA um eine ausschliessliche Zuweisungsnorm an den Quellenstaat ⁶⁰⁰⁾; das heisst mit anderen Worten, dass das unbewegliche, in den Vereinigten Staaten gelegene Vermögen und der daraus fließende Ertrag der amerikanischen Besteuerung unterliegt und in der Schweiz nicht steuerbar ist ⁶⁰¹⁾. Die Begründung für diese absolute Befreiung von der Erhebung schweizerischer Einkommenssteuern bei ausländischem bzw. amerikanischem Grund-

598) Detaillierte Besprechung in Locher, auf S. 119 ff) für Dividenden und S. 131 ff) für Zinsen

599) Siehe oben § 24, III im gleichen Kapitel

600) Höhn, Doppelbesteuerung, a.a.O. Fussnote 533
§ 5 II B 1) N (27) S. 100

601) Siehe oben § 25 I und II im gleichen Kapitel; diese Ansicht wird in der schweizerischen Steuerrechtsliteratur übereinstimmend vertreten;
unter vielen: Locher, a.a.O. Fussnote 511, § 11 S. 101

eigentum im DBA CH-USA wurzelt schon in der langjährigen schweizerischen, interkantonalen Steuerrechtspraxis und entstammt der allgemein verbreiteten Ueberlegung, wonach die Eigenschaft des Grundstückes als Teil des betreffenden Staatsgebietes eine so starke territoriale Beziehung zu diesem Staat formt, dass wegen ihrer Intensivität und Unveränderlichkeit auch die Besteuerung durch diesen Staat als das einzig gerechtfertigte und allein natürliche erscheint ⁶⁰²⁾.

Diese Zuteilungsregel bedarf jedoch noch in zwei Richtungen einer Präzisierung:

- Die Erhebung schweizerischer Einkommenssteuern ist durch das Abkommen nur insoweit beschränkt, als Einkünfte in Frage stehen, die im Abkommen klar definiert sind ⁶⁰³⁾. Es besteht indessen kein Zweifel, dass zum Ertrag aus amerikanischen Grundstücken gemäss Art. IX Abs. 1 DBA CH-USA auch Kapitalgewinne gerechnet werden, die bei ihrem Verkauf erzielt werden ⁶⁰⁴⁾.
- Für die Gewährung einer Steuerbefreiung muss der Nachweis erbracht werden, dass das Grundeigentum bzw. das daraus fliessende Einkommen in den Vereinigten Staaten wirklich besteuert worden ist. Eine Doppelbesteuerung in thesi genügt demnach zur Befreiung nicht; der vom Abkommen gewährte Schutz gegen eine drohende Doppelbe-

602) Locher, Das internationale Doppelbesteuerungsrecht; Die Praxis der Bundessteuer: III. Teil - 2 Bände, Loseblattwerk, Nachtrag 17-1971, Basel (im folgenden zitiert als "Locher, Praxis") § 2, III, 3, 2 d (4) und (5)

603) Siehe dazu unten § 28

604) Locher, Praxis, a.a.O. Fussnote 602, § 6 ID (5) ASA 18 1949/50, S. 85; Masshardt, Heinz, Kommentar zur Eidgenössischen Wehrsteuer, N. 11 zu Art. 55 WStB, Zürich 1972; BGE 49 I 246

steuerung ist nicht so weitreichend wie im interkantonalen, schweizerischen Doppelbesteuerungsrecht, wo alleine die Abgrenzung kollidierender Steuerhoheiten zum entscheidenden Faktor geworden ist ⁶⁰⁵⁾.

II. Investition in amerikanisches Grundeigentum durch eine schweizerische natürliche Person

Die Besteuerung der Einkünfte aus dem amerikanischen Grundeigentum erfolgt gemäss dem oben entwickelten Grundsatz auch unter dem DBA CH-USA aufgrund des internen, amerikanischen Steuerrechtes ⁶⁰⁶⁾, unter Vorbehalt des besonderen, durch das Abkommen zur Verfügung gestellten Wahlrechtes ⁶⁰⁷⁾.

III. Investition in amerikanisches Grundeigentum mittels einer Personengesellschaft

A. Amerikanische Personengesellschaft als Eigentümerin

=====

Die amerikanische Personengesellschaft wird nach den amerikanischen Grundregeln des I.R.C. für amerikanische Steuerzahler besteuert ⁶⁰⁸⁾. Jedes Mitglied der amerikanischen Personengesellschaft wird entsprechend seiner Beteiligung direkt besteuert, wobei die auf der Gesellschaftsstufe erzielten Einkünfte ihren individuellen Charakter als Erträge aus U.S.-Grundeigentum behalten ⁶⁰⁹⁾.

605) Locher, Praxis, a.a.O. Fussnote 602, § 2 III C, 3 a) (2)

606) Oben, § 24, III

607) Oben, § 25, III

608) Oben, § 1, III, B, bes. B 8) 5) und weiter § 21

609) Oben § 21, IV

Auch im Lichte des Art. IX DBA-USA erscheint es als das zweckmässigste, die Zwischenschaltung einer amerikanischen Personengesellschaft (sofern sie überhaupt als solche qualifiziert und nicht als juristische Person angesprochen wird) für die Investition in U.S.-Grundeigentum einfach zu ignorieren und den schweizerischen Anteil am Ertrag der Personengesellschaft aus ihren in den Vereinigten Staaten gelegenen Immobilien entsprechend von den schweizerischen Steuern zu befreien ⁶¹⁰⁾. Dieses Vorgehen ist umso mehr gerechtfertigt, als auch die Schweiz ihrerseits die Personengesellschaft als solche unter steuerlichen Gesichtspunkten nicht beachtet und stets die natürlichen Personen als steuerpflichtig erachtet ⁶¹¹⁾. Die amerikanische Personengesellschaft als Form der Investition in U.S.-Grundeigentum wird zu Steuerzwecken mangels einer selbständigen Rechtspersönlichkeit nur als Deckmantel angesehen und dient ausschliesslich zur Bestimmung der verschiedenen Einkommensarten; aufgrund dieser Charakterisierung erfolgt dann die individuelle Besteuerung auf der Gesellschaftsstufe; jeder einzelne "Partner" wird als Betriebsinhaber betrachtet und entsprechend besteuert ⁶¹²⁾.

Schwieriger gestaltet sich das Problem der Besteuerung unter dem Abkommen, wenn ein schweizerisches Steuersubjekt seine Beteiligungen an einer amerikanischen Personengesellschaft mit Grundeigentum in den U.S.A. veräussert. Da im DBA CH-USA eine ausdrückliche Regelung hinsichtlich der Besteue-

610) Richard O. Loengard, Jr.
Tax Treaties, Partnerships and Partners:
Exploration of a Relationship
Tax Lawyer, Vol. 29, No. 1, S. 31 ff) auf S. 56

611) Ernst Höhn, Steuerrecht,
Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht
Bd. 8, Bern 1972, S. 111, N. 3
(im folgenden zitiert als "Höhn, Steuerrecht").
Siehe auch Höhn, Doppelbesteuerung, a.a.O. Fuss-
note 533, § 9 S. 151 ff)

612) Locher, Anhang C zu Art. IX (5)

rung dieser Beteiligungen fehlt, muss man für eine Lösung auf die allgemeine Bestimmung des Art. III Abs. 1 DBA zurückgreifen, wonach Unternehmungsgewinne im Staate der Betriebsstätte steuerbar sind ⁶¹³⁾. Hinsichtlich der Abgrenzung dieser Beteiligungen an amerikanischen Personengesellschaften einerseits und Forderungen der Gesellschafter an die Gesellschaft, die nicht Gesellschaftseinlagen darstellen, gelten die gleichen Grundsätze wie im interkantonalen Steuerrecht ⁶¹⁴⁾. Handelt es sich bei diesen Beteiligungen jedoch um Anteile an einem Gesellschaftsvermögen, in Form von unbeweglichem, amerikanischem Grundeigentum, dann muss Art. IX DBA CH-USA Vorrangstellung einnehmen; die Unternehmensliegenschaft ist ohne Rücksicht auf den Sitz oder die Betriebsstätte dort steuerpflichtig, wo diese Liegenschaft sich befindet. Der in der Beteiligung ausgedrückte Wert (-zuwachs) der Unternehmensliegenschaft und der bei ihrer Veräusserung erzielte Gewinn gehört im Sinne von Art. IX Abs. 1 DBA zum Ertrag aus amerikanischem Grundeigentum und ist deshalb am Ort der gelegenen Sache steuerbar ⁶¹⁵⁾. Dieses Vorgehen stimmt auch durchaus überein mit der amerikanischen Besteuerungspraxis, welche gemäss Art. II Abs. 2 DBA einer Beteiligung an einer Personengesellschaft insoweit den Status von Immobilien einräumt, als sie tatsächlich Grundeigentum der Gesellschaft verkörpert ⁶¹⁶⁾. Die Be-

613) Oben § 25, IV, D, 1)

614) Höhn, Doppelbesteuerung, a.a.O. Fussnote 533, § 13 B, S. 225 ff)

615) Höhn, Doppelbesteuerung, a.a.O. Fussnote 533, § 15 II, S. 260 ff); bes. Fussnote 23

616) Klein, a.a.O. Fussnote 545, S. 280/281, bes. Fussnote 65 unter Berufung auf das OECD-Musterabkommen, Art. 13, 1; I.R.C. § 702; Reg. § 1.702-1

steuerung dieses Anteilsverkaufes unterliegt demzufolge den Vorschriften des I.R.C.; das bedeutet, dass diese Gewinne unter Umständen steuerfrei bleiben ⁶¹⁷⁾.

B. Schweizerische Personengesellschaft als Eigentümerin ⁶¹⁸⁾

Auch die schweizerische Personengesellschaft fällt hinsichtlich der Besteuerung ihres in den Vereinigten Staaten gelegenen Grundeigentums unter Art. IX DBA CH-USA; die Auswirkungen sind genau die gleichen, wie wenn die Investition mittels einer amerikanischen Personengesellschaft getätigt worden wäre: Die Besteuerung der einzelnen Einkommensteile der ausländischen Personengesellschaft wird je nach Art und für jeden Gesellschafter individuell bestimmt ⁶¹⁹⁾.

C. Die Ausübung des Wahlrechtes unter Art. IX Abs. 2 DBA CH-USA

Aus dem soeben dargelegten Grundsatz der Besteuerung von Personengesellschaften unter dem Abkommen ist zu schliessen, dass einerseits jeder Gesellschafter bezüglich seines Einkommens eine gesonderte Behandlung erfährt, wobei die Art des Einkommens ihren ursprünglichen Charakter als Gesellschaftseinkommen beibehält. Andererseits wirkt sich aber die Tatsache, dass eine Personengesellschaft in den Vereinigten Staaten "geschäftlich tätig geworden" ist oder eine Betriebsstätte unterhält, steuerlich gesehen auf alle Gesellschafter aus ⁶²⁰⁾.

617) Siehe oben § 21, IV, A und B (bes. Tabelle)

618) Siehe oben § 21, bes. § 21, II und § 1, III, B, 8) 5) für die Voraussetzungen, dass eine schweizerische Personengesellschaft für die amerikanischen Steuerbehörden sich als "partnership" und nicht als "taxable association" qualifiziert, § 12, III, B).

619) Ausführungsbestimmungen (Regulations) zum DBA CH-USA § 509, 122 (c)

620) Donvoy Ltd. v. United States
301 F. 2 d 200;
I.R.C. § 875,
oben § 21, III

In Analogie zur Ausübung des gesetzlichen Wahlrechtes muss auch das Wahlrecht unter dem Steuerabkommen von jedem Gesellschafter vorgenommen werden und wirkt sich nur auf seinen anteilmässigen Ertrag aus ⁶²¹⁾. Die Wahl der Besteuerung kann also nicht auf der Gesellschaftsebene getroffen werden ⁶²²⁾. Es kann deshalb ohne weiteres vorkommen, dass zwei schweizerische Steuerpflichtige als Partner der gleichen U.S.-Immobilien-gesellschaft infolge ihrer Wahl auf ihrem anteilmässigen Gesellschaftsertrag einer unterschiedlichen Besteuerung unterliegen, der eine als Klasse I - Steuerzahler und der andere als Klasse II - Steuerzahler ⁶²³⁾. Problematisch wird diese Situation nur dann, wenn die amerikanischen Steuerbehörden eine schweizerische Immobilien-gesellschaft in der Form einer Personengesellschaft als "taxable association" einstufen würden und ihr aufgrund der amerikanischen Anforderungen eine eigene (steuerbare) Rechtspersönlichkeit zuerkennen; unter diesen Umständen wäre die von der Immobilien-gesellschaft getätigte Wahl der Besteuerungsart für alle Gesellschafter allgemein verbindlich ⁶²⁴⁾.

IV. Investition in amerikanisches Grundeigentum durch eine juristische Person unter dem DBA CH-USA

Zwei Vorteile haben hauptsächlich dazu geführt, dass eine Investition in amerikanisches Grundeigentum über das Gebilde einer schweizerischen oder amerikanischen juristischen Person am weitaus gebräuchlichsten ist:

621) Reg. §§ 1.6012-1(b); 1.871-10(c)(3)

622) Ausführungsbestimmungen (Regulations) zum DBA CH-USA § 509.111

623) Siehe oben § 16 und § 18

624) Loengard, a.a.O. Fussnote 610, S. 54;
siehe auch unten IV im gleichen Paragraphen

Zunächst spricht einmal die Tatsache, dass die Abwicklung einer Investitionstätigkeit über diese Gesellschaftsform landläufig verbreitet und bekannt geworden ist, für eine solche Methode von Grundeigentumserwerb; jedermann ist sich mittlerweile über die dadurch erreichte Beschränkung der Haftung bewusst.

Ein weiterer wichtiger, steuerpolitischer Aspekt hat aber entscheidend zur Beliebtheit dieses Investitionsmittels beigetragen; obwohl auch die juristische Person im amerikanischen Steuerrecht im Grossen und Ganzen ähnlichen Regelungen und Steuersätzen unterliegt wie die natürlichen Personen⁶²⁵⁾, so wird dadurch doch eine gewisse Abschirmungswirkung erzeugt: Der Besitz von Aktien einer Gesellschaft, die in den Vereinigten Staaten geschäftlich tätig ist, hat im Unterschied zum oben besprochenen Erwerb einer Beteiligung an einer Personengesellschaft noch nicht zur Folge, dass der Aktionär in steuerlicher Hinsicht auch diesen Status einnimmt⁶²⁶⁾. Ein schweizerischer Kapitalanleger in amerikanisches Grundeigentum kann damit verhindern, dass unabhängige, andere Einkünfte aus amerikanischen Quellen als Einkommen aus wirtschaftlicher Tätigkeit in den U.S.A. besteuert werden. Ein nicht zu unterschätzender Vorteil liegt auch darin, dass dieser Aktionär von der Pflicht befreit wird, eine amerikanische Steuererklärung auszufüllen (solange er nicht anderweitig in den Vereinigten Staaten die

625) Siehe oben allgemeine steuerrechtliche Grundsätze (§ 1, § 12 III) und die Vorschriften im Zusammenhang mit der U.S.-Besteuerung von ausländischem Grundeigentum.

626) Oben Fussnote 620; siehe auch oben § 15, II und § 19, II; De Vegvar v. Comm., 28 T.C. 1055 (1958)

Stufe des "wirtschaftlich Tätigwerdens" erreicht) ⁶²⁷⁾. Natürlich erfahren amerikanische und schweizerische Gesellschaften unter dem I.R.C. ⁶²⁸⁾ sowie unter dem Abkommen eine unterschiedliche, steuerliche Behandlung, was für die Planung einer Investition von grundsätzlicher Bedeutung werden kann.

A. Grundeigentum einer amerikanischen "Corporation"

=====

1) Die Besteuerung der Dividendenausschüttungen an schweizerische Aktionäre ⁶²⁹⁾

Gemäss Art. VI Abs. 1 DBA CH-USA wird der nach internem Recht anwendbare Quellensteuersatz von 30% auf 15% gesenkt, sofern die Immobiliengesellschaft in den Vereinigten Staaten nicht über eine Betriebsstätte verfügt ⁶³⁰⁾.

2) Die Besteuerung von Zinszahlungen an die schweizerischen Aktionäre

Art. VII Abs. 1 DBA sieht für diese aus in amerikanischem Gebiet gelegenen Quellen fliessenden Beträge eine Reduktion der sonst üblicherweise anwendbaren 30% Pauschalsteuer um 25% auf 5% vor, sofern die Corporation keine Betriebsstätte in den Vereinigten Staaten besitzt.

627) Caveat: Die Gefahr besteht, dass der I.R.S. eine juristische Person in Extremfällen als sogenannte "Sham-Gesellschaft" (oben § 12, III, C) betrachten könnte; siehe auch unten C im gleichen Abschnitt; siehe dazu Klein, a.a.O. Fussnote 545, auf S. 282/283.

628) Siehe oben Kapitel 1 und 3 in Verbindung mit § 19 und 22, III, IV.

629) Siehe oben §§ 15, V und 16

630) Definition und Auswirkungen des Betriebsstättebegriffes, siehe oben § 25, IV und V im gleichen Kapitel, dann auch Höhn, Doppelbesteuerung, a.a.O. Fussnote 533, S. 238
Note 16

3) Die Besteuerung des Gewinnes bei Veräusserung von Anteilen an der amerikanischen Immobiliengesellschaft

Nach übereinstimmender Auffassung bildet der Erlös aus dem Verkauf von Aktien einer Immobiliengesellschaft Liegenschaftsgewinn im Sinne von Art. IX Abs. 1 DBA CH-USA und unterliegt deshalb der Besteuerung des Belegenheitsstaates ⁶³¹⁾. Nach internem amerikanischen Steuerrecht wird jedoch der Gewinn aus dem Verkauf von Aktien von der amerikanischen Steuerpflicht befreit, sofern der verkaufende Steuerzahler in den U.S.A. keine geschäftliche Tätigkeit ausübt und der Aktienbesitz seine einzige Beziehung zu den Vereinigten Staaten darstellt ⁶³²⁾.

4) Die Besteuerung des Gewinnes bei Veräusserung des Grundeigentums durch die amerikanische Gesellschaft (liquidation)

Anstatt sich auf den Verkauf der Aktien zu beschränken, kann der schweizerische Kapitalanleger seine amerikanische Immobiliengesellschaft liquidieren. Auch diese Gewinne fallen gemäss dem Wortlaut von Art. IX Abs. 1 DBA CH-USA unter das Abkommen ⁶³³⁾ und werden grundsätzlich ausschliesslich in den Vereinigten Staaten steuerbar. Die Gewinne des schweizerischen Kapitalanlegers aus einer solchen Liquidation seiner amerikanischen Immobiliengesellschaft sind indessen von der amerikanischen Besteuerung ausgenommen ⁶³⁴⁾, sofern der schweizerische Steuerzahler in den U.S.A. nicht geschäftlich tätig ist ⁶³⁵⁾.

Bemerkenswert ist in diesem Zusammenhang die zunehmende

631) Locher, Praxis, a.a.O. Fussnote 602, § 6, I.D. (4) und (5)

632) Oben § 22, III, C

633) Locher, § 11, S. 101

634) I.R.C. § 337

Ausnahmen: I.R.C. § 337 b) c) 1 / c) 2; die wichtigste betrifft den Fall, in dem der Empfänger eine Gesellschaft mit mehr als 80% der Aktien der liquidierenden, amerikanischen Immobiliengesellschaft ist.

635) Oben §§ 16 / 18

Tendenz der amerikanischen Steuerbehörden, Liquidationsausschüttungen als Dividendenausschüttungen zu bewerten und ihnen damit zumindest die Quellenbesteuerung unter Art. VI Abs. 1 DBA angedeihen zu lassen⁶³⁶⁾. Diese Entwicklung kommt heute schon darin zum Ausdruck, dass Gewinnüberweisungen von Liegenschaftsverkäufen, die nur einen Teil des Gesellschaftsvermögens darstellen, bereits als Dividendenzahlungen besteuert werden⁶³⁷⁾.

B. Grundeigentum einer schweizerischen Kapitalgesellschaft

Eine schweizerische Immobiliengesellschaft, deren Gesellschaftsvermögen teilweise oder ausschliesslich aus Grundeigentum in den Vereinigten Staaten besteht, unterliegt hinsichtlich dieser Liegenschaftseinkünfte gemäss Art. IX Abs. 1 DBA der ausschliesslichen Besteuerung in den U.S.A.

Zusätzlich zu den Vorteilen, die eine Investition in Form einer amerikanischen "Corporation" mit sich bringt, bietet diese Variante noch eine weitere Möglichkeit der Steuerbefreiung. Übt die nicht in den Vereinigten Staaten tätige Gesellschaft im Steuerjahr des Verkaufes ihres in den U.S.A. gelegenen, unbeweglichen Gesellschaftsvermögens das Wahlrecht nach Art. IX Abs. 2 DBA nicht aus, so ist der anlässlich einer Veräusserung erzielte Gewinn steuerfrei⁶³⁸⁾.

Dieser weitere Vorteil, welcher der schweizerischen, juristischen Person durch Art. IX Abs. 2 DBA zur Verfügung gestellt wird, bildet wohl den hauptsächlichsten Anreiz zu einer Investitionstätigkeit in dieser Form. Bei der Planung einer Investition sollten jedoch auch noch andere als nur steuerliche Gesichtspunkte und Aspekte ins Gewicht fallen; in ökonomischer oder geschäftlicher Hinsicht könnte das einheimi-

636) Roberts / Warren, VI/4 und VII/2

637) Klein, a.a.O. Fussnote 545, auf S. 288

638) Oben § 19, IV (§ 16: Klasse I - Steuerzahler) und § 25, III

sche Element, welches naturgemäss nur der amerikanischen Corporation anhaftet, von Nutzen sein. Daneben mögen auch örtliche Verhältnisse den Kapitalanleger dazu veranlassen, das Grundeigentum nicht durch eine ausländische Gesellschaft zu erwerben, weil ihm sonst unzählige Beschränkungen in den Weg gelegt werden⁶³⁹⁾. Dennoch liegt m.E. der entscheidende Faktor darin, dass der schweizerischen juristischen Person die Alternative offen steht, den aus dem Verkauf der amerikanischen Immobilien erzielten Kapitalgewinn von der Steuerpflicht zu befreien und trotzdem eine pauschale Besteuerung (ohne Abzugsmöglichkeit) von maximal 30% auf ihrem Brutto-Einkommen aus U.S.-Quellen zu gewärtigen, während die amerikanische Corporation zwingend auf ihrem weltweiten Einkommen gemäss den üblichen Sätzen - das heisst, nach den gleichen Steuersätzen, wie wenn die schweizerische Gesellschaft das ihr zustehende Wahlrecht ausüben würde - steuerpflichtig wird⁶⁴⁰⁾.

C. Spezielle amerikanische Vorkehrungen zum Schutze vor Steuerumgehungen durch juristische Personen

=====

Der amerikanische Gesetzgeber hat Massnahmen ergriffen, um zu verhüten, dass Gesellschaftsformen nur dazu verwendet werden, um die Besteuerung auf der zweiten Stufe der Aktionäre zu umgehen. Die wichtigsten sind die Vorschriften über die Behandlung von Holdinggesellschaften⁶⁴¹⁾;

Ihr Geltungsbereich ist nur insoweit beschränkt, als sie keine Anwendung finden auf ausländische Holdinggesellschaften, welche von Ausländern beherrscht sind. Alle übrigen potentiell betroffenen amerikanischen und ausländischen Immobiliengesellschaften können die angedrohte Strafsteuer jedoch

639) Oben § 13

640) Oben § 19, IV

641) Oben § 12, III, D, 5)

vermeiden, indem sie zwei Voraussetzungen erfüllen ⁶⁴²⁾:

- Die Nettoeinnahmen an Mietzinsen der Gesellschaft übersteigen 50% des restlichen Nettoeinkommens.
- Die jährlichen Dividendenausschüttungen der Gesellschaften sind gleich hoch oder höher als die Differenz zwischen der Summe der Gesellschaftseinkünfte, die nicht aus Mietzinsen bestehen, und 10% des Jahresbruttoeinkommens der Gesellschaft.

V. Investitionen über eine Gesellschaft aus einem Drittland

Es gibt viele Beweggründe, die einen Kapitalanleger veranlassen können, seine Investition in amerikanisches Grundeigentum über eine Gesellschaft eines Drittlandes abzuwickeln. Dies gilt in besonderem Masse für die Gruppe von Kapitalgebern, deren Heimatland entweder mit den Vereinigten Staaten kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat oder die geltenden Bestimmungen des Abkommens über keine mit dem Art. IX DBA CH-USA vergleichbare vorteilhafte Regelung bezüglich der Besteuerung von Grundeigentum verfügen. Gerade auch im Rahmen des DBA CH-USA, dessen subjektiver Geltungsbereich schweizerischerseits ausschliesslich auf

642) I.R.C. § 543 (a) (2)

Schweizerbürger und Wohnsitzinhaber beschränkt ist ⁶⁴³⁾, könnte ein ausländischer Mitanteilhaber versucht sein, seine Investition über die Gesellschaft eines Landes abzuwickeln, dessen Abkommen mit den U.S.A. keine derartigen Einschränkungen enthält. Aber auch ein schweizerischer Steuerzahler mit in den U.S.A. gelegenen Grundeigentum wird mit Sicherheit nicht abgeneigt sein, eine Lösung zu akzeptieren, mit welcher er auf seiner Investition Steuern einsparen kann. Dieses Ziel erreicht er dadurch, dass er zwischen sich und dem amerikanischen Schuldner ein Gebilde einfügt, welches sich in einem Drittland - vorzugsweise in einer sogenannten Steueroase ⁶⁴⁴⁾ - befindet, wo "paradiesische" Steuerverhältnisse herrschen, die dann indirekt auf ihn zurückwirken. Obwohl einem Kapitalgeber, geleitet von der Motivation der Steuereinsparung, weitere legale Mittel und Wege offen stehen ⁶⁴⁵⁾, stellt diese Methode der Zwischenschal-

643) Art. XIV 1) DBA;

In bezug auf die extraterritoriale Besteuerung von Dividendenausschüttungen einer schweizerischen oder anderen nichtamerikanischen Gesellschaft würden diese Zahlungen gemäss I.R.C. § 119 von der amerikanischen Einkommenssteuer erfasst, sofern 50% des Einkommens dieser Gesellschaft aus U.S.-Quellen stammen. Das Abkommen sieht nun aber für diese Zahlungen eine Steuerbefreiung vor, unter der Bedingung, dass der Empfänger in den Vereinigten Staaten keine Betriebsstätte unterhält, und wenn er gegenüber den U.S.A. als Ausländer ohne Wohnsitz in den U.S.A. gilt und seinen Wohnsitz in der Schweiz hat oder eine schweizerische Gesellschaft ist. Der naheliegende Grund dieser Besteuerung ist gerade die Bekämpfung der in diesem Abschnitt zur Diskussion stehenden Möglichkeit zur Steuerumgehung, die darauf beruht, dass ein durch das Abkommen nicht begünstigter Dividendenempfänger einfach eine schweizerische Holdinggesellschaft als Zwischenglied einschaltet und dadurch in den unberechtigten Genuss des limitierten Quellensteuersatzes von Art. VI oder eventuell gar der Aufhebung dieser extraterritorialen Besteuerung gelangt.

644) Oben § 1, III, F

645) Knight, a.a.O. Fussnote 396, S. 1131 ff)

tung einer in einer Steueroase lokalisierten Gesellschaft wohl die am weitesten verbreitete und für ihn am leichtesten gangbare Lösung dar⁶⁴⁶⁾.

A. Die Niederländischen Antillen

=====

Es gibt auch heutzutage noch viele Steueroasen, welche entweder fast oder überhaupt keine Einkommenssteuern erheben, die angewendeten Steuersätze dem vom Steuerpflichtigen eingebrachten Vermögen anpassen und variieren oder Einkünfte von landeseigenen Unternehmungen aus ausländischen Quellen von der Steuer befreien. Es ist in diesem Zusammenhang nicht uninteressant zu erwähnen, dass die Schweiz in amerikanischer Sicht als das älteste, klassische Steuerparadies gilt⁶⁴⁷⁾; diese Einstellung widerspiegelte sich auch im explosionsartigen Wachstum der Zahl der ausländisch beherrschten Holdinggesellschaften in den frühen 60-er Jahren⁶⁴⁸⁾, eine Entwicklung, die dann aber mit dem Erlass des Bundesbeschlusses (BB) betreffend unberechtigte und missbräuchliche Inanspruchnahme

646) Abrutyn, a.a.O. Fussnote 396 S. 177 ff)

647) Reverdin, B., Selecting a Base of Operation in Europe: Switzerland, Liechtenstein, Benelux
2 Inst. on Private Investments Abroad 311 (1960), S. 315

648) Im Jahre 1961 waren ca. 2'500 schweizerische Gesellschaften ausländisch beherrscht, davon ungefähr 1'000 von Amerikanern; in der ersten Hälfte des Jahres 1962 entstanden alleine 400 neue Holdinggesellschaften. Bis zum Jahre 1965 sank die Anzahl der amerikanisch beherrschten Gesellschaften um 20% und belief sich im März 1967 auf ca. 640.

Locher, Die Neue Zürcher Zeitung (Zürich),

29. Dez. 1962 (No. 5190)

und

"Measures Against the Improper Use of Double Taxations Conventions, 7 CCH 1963, Stand. Fed. Tax Rep. § 6407, Note 71284;

siehe auch: Die Amerikanischen Unternehmungen in der Schweiz, NZZ, 1. Februar 1968 (S. 9), und unten

§ 28, III und IV

des DBA im Jahre 1962 jäh gestoppt worden ist ⁶⁴⁹⁾. Der mit den meisten gebräuchlichen Steueroasen verbundene Nachteil besteht jedoch darin, dass die Vereinigten Staaten nur mit den wenigsten ein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen haben, weshalb ihnen die grundlegende Voraussetzung zur Eignung als mögliche Basis fehlt ⁶⁵⁰⁾. Eine der seltenen Steueroasen, welche zusätzlich zu der vergleichsweise bescheidenen internen Steuererhebung auch diese wichtigste Bedingung erfüllt, bilden die Niederländischen Antillen. Durch Zusatzprotokoll wurde der Anwendungsbereich des zwischen den Niederlanden und den Vereinigten Staaten bestehenden Abkommens auch auf diese zwei Inselgruppen in der Karibischen See ausgeweitet ⁶⁵¹⁾. Aus diesem Grunde stellt die Niederländische Antillen-Gesellschaft das "Paradebeispiel einer steuergünstigen Lösung ausländischer Immobilieninvestitionen

649) Die Legitimation zur Inanspruchnahme des DBA CH-USA wurde in Art. 2 des BB näher umschrieben.

1. Farman, Swiss Tax Decree Limits Advantages of Base Companies in Switzerland; 16 Stanford Law Review S. 416 ff) (März 1964);
2. Alan R. Rado, Foreign Aspects of Taxation; 18 Journal of Taxation, April 1963, S. 222 ff);
3. aus schweizerischer Sicht: Masshardt, Heinz; Die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen. 31 ASA 225, 226 (1962/63).

650) Henry I. Gumpel, Effect of Tax Treaties and Opportunities for The Reductions in Tax Law And Practice, Course Handbook Series No. 27, PLI, New York City (Tax Shelters in Foreign Countries).

651) Das DBA USA-Niederlande wurde am 29. April 1948 unterzeichnet; die Niederländischen Antillen wurden durch Protokoll vom 15. Juni 1955 in das Abkommen einbezogen. Die diesbezügliche Ergänzung im ursprünglichen Abkommen erfolgte durch Protokoll vom 23. April 1963.

in den U.S.A." dar⁶⁵²⁾.

1) Steuervorteile

Ein Schweizerischer Kapitalgeber (natürliche und juristische Personen), der seine Immobilieninvestition indirekt über eine in den Niederländischen Antillen gegründete Gesellschaft (N.V. bzw. Naameloze Venootschap) eingeht, indem diese als Käuferin der Liegenschaft auftritt, gelangt damit in den Genuss von zumindest drei bedeutungsvollen steuerlichen Vorteilen⁶⁵³⁾:

- Das Abkommen enthält in Art. V die gleiche, ausschliessliche Zuweisungsnorm an den Belegenheitsstaat wie Art. IV des DBA CH-USA. Wie bei einer schweizerischen Direktinvestition fällt die Besteuerung des amerikanischen Grundeigentums der N.V. in die alleinige Steuerhoheit der U.S.A.; die Niederländischen Antillen erheben auf den daraus fliessenden Liegenschaftserträgen keine Einkommenssteuer⁶⁵⁴⁾.
- Art. X des Abkommens begründet das gleiche, jährliche Wahlrecht wie Art. IX Abs. 2 DBA CH-USA im Hinblick auf eine gewünschte Nettobesteuerung des Liegenschaftsertrages unter Vornahme der legalen Abzüge und der Möglichkeit der Steuerbefreiung der Kapitalgewinne bei Nichtausübung des Wahlrechtes im Jahre der Veräusserung⁶⁵⁵⁾.

652) F. v. Meiss, Grundzüge der Besteuerung ausländischer U.S.-Investitionen nach dem Steuerrecht der Vereinigten Staaten unter Berücksichtigung des schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommens; Archiv für Schweizerisches Abgaberecht, 46. Band, Heft 2 (März 1978), S. 426

653) 1. Amador, Investment in Tax Sheltered U.S. Reality Through the Netherlands Antilles, 28 Tax Executive 1975 (1976);
2. Cole and Halphen, Foreign Direct Investment in the United States, Dep. of Commerce, Vol. 6, Appendix J, (1976) S. 248 ff);
3. Treasury Report, a.a.O. Fussnote 396, auf S. 43;

654) Rev. Rul. 59-56, C.B. 1959-1, 737 (1959), auch oben S. 24, III,

655) Oben S. 25, III im gleichen Kapitel

- Art. XII des Abkommens bringt die entscheidende Vergünstigung: Auf Dividenden- und Zinsausschüttungen der N.V. an ihre Aktionäre (sofern diese keine Amerikaner sind) wird von jeglicher Quellenbesteuerung abgesehen. Das stimmt mit Art. XIV Abs. 1 DBA CH-USA im wesentlichen überein, wobei hier vom zusätzlichen Erfordernis abgesehen wurde, dass der Empfänger der Dividenden- oder Zinszahlung ein Bürger bzw. Wohnsitzinhaber der Niederländischen Antillen oder eine andere N.V. sein muss. Dadurch ist der eigentliche Sinn der extraterritorialen Besteuerung zur Vermeidung einer Steuerumgehung m.E. völlig untergraben worden ⁶⁵⁶⁾, indem jeder Nichtamerikaner auf diesem Wege mit Leichtigkeit der Bestimmung des I.R.C. § 119 und der darin vorgesehenen Pflicht zur Begleichung einer Quellensteuer entgehen kann. Ein schweizerischer Empfänger kann jedoch die gleiche Vergünstigung gemäss Art. XIV Abs. 1 DBA CH-USA auch mittels einer Immobilieninvestition durch eine schweizerische Gesellschaft erzielen; für ihn sind diese Dividenden- und Zinszahlungen in beiden Fällen in den U.S.A. steuerfrei.

Diese in internationalsteuerlicher Hinsicht vorteilhaften Ergebnisse werden zusätzlich erweitert und ergänzt durch das interne Steuerrecht der Niederländischen Antillen: Dieses Steuerrecht kennt weder eine Besteuerung der Dividenden- und Zinszahlungen der N.V. an den ausländischen Aktionär noch eine Steuerpflicht des Aktionärs bei Liquidation der N.V.. Im weiteren werden auf Ausländern keine Erbschaftssteuern auf Aktien der N.V. erhoben, und auch eine schenkungsweise Uebertragung von Aktien bleibt steuerfrei ⁶⁵⁷⁾.

Beim Verkauf der im Eigentum der N.V. befindlichen und in den Vereinigten Staaten gelegenen Liegenschaft stehen dem schweizerischen Kapitalgeber in steuerlicher Hinsicht wiederum

656) Oben Fussnote 643 / 590

657) Forry, a.a.O. Fussnote 465/3 auf S. 245/246

verschiedene Alternativen zur Verfügung: Verkauft die N.V. das Grundstück, wo kann sie in analoger Weise wie die schweizerische Gesellschaft im betreffenden Steuerjahr das Wahlrecht nicht ausüben und dadurch einen steuerfreien Kapitalgewinn erzielen (Klasse I - Steuerzahler). Werden lediglich die Anteile veräußert, so sind die Kapitalgewinne des Aktionärs ebenfalls steuerfrei ⁶⁵⁸⁾. Auch die Liquidation erfolgt im gleichen Rahmen wie bei einer schweizerischen Immobiliengesellschaft. Die Verteilung des Liquidationserlöses an den schweizerischen Aktionär müsste gleichermassen von der amerikanischen Kapitalgewinnsteuer ausgenommen werden, da es sich dabei um ein typisches Beispiel einer steuerfreien Transaktion ⁶⁵⁹⁾ - Tauschgeschäft Aktie gegen Verkaufserlös der Liegenschaft - handelt. Zusätzlich tritt aber hier der Vorteil hinzu, dass auch auf der Aktionärssebene keine Besteuerung seitens der Niederländischen Antillen anfällt: Der Gewinn des schweizerischen Kapitalanlegers aus der Liquidation der N.V. oder aus der Veräußerung seiner Beteiligungen daran bleibt auch in den Niederländischen Antillen steuerfrei ⁶⁶⁰⁾.

2) Negative Aspekte

An dieser Stelle soll für einmal auch die Kehrseite beleuchtet und auf die Gefahren hingewiesen werden, die dieses allseits gelobte Investitionsmodell in sich bergen kann. Es ist nämlich ohne weiteres denkbar und hat sich auch schon tatsächlich ereignet, dass die amerikanischen Steuerbehörden dieses Scheingebilde "durchschauen" und sich konsequenterweise an die wirtschaftlichen Eigentümer halten, welche in Wirklichkeit von den Einkünften profitieren ⁶⁶¹⁾.

658) Oben, § 22, III, 3

659) Oben § 1, III, 3, 3) 1)

660) Forry, a.a.O. Fussnote 465/3 auf S. 247

661) Rev. Rul. 74-350, C.B. 1974-2, 278
Rev. Rul. 74-331, C.B. 1974-2, 281

In einem Grundsatzentscheid ⁶⁶²⁾ hat der I.R.S. zum Ausdruck gebracht, dass ein reines Scheingebilde, welches lediglich zum Zwecke der Steuerumgehung in einem Bündnisland errichtet worden ist, nicht als Steuersubjekt anerkannt werde. Zur Beurteilung stand eine amerikanische Corporation (A), welche von einer verwandten, auf den Bahamas gegründeten Gesellschaft (B) eine Anleihe aufnahm. Innert Jahresfrist zediente B ihre Ansprüche gegen A an eine in Honduras ansässige Gesellschaft (H) im Austausch gegen eine Forderung in der gleichen Höhe und mit denselben Zinsansprüchen. Der Zweck dieser Transaktion war augenscheinlich, denn die Vereinigten Staaten verfügen lediglich mit Honduras über ein Abkommen, während mit den Bahamas kein derartiges Verhältnis besteht. Man wollte auf diese Weise erreichen, in den Genuss des betreffenden DBA's und der darin vorgesehenen Reduktion des amerikanischen Quellensteuersatzes auf den Zinszahlungen von A an B bzw. H zu gelangen. Während amerikanischerseits wohl die juristische Persönlichkeit von H anerkannt worden ist, wurde ihre Funktion als blosses Mittel zum Zweck der "Steuerersparnis" bezeichnet und die Anwendung des DBA Honduras abgelehnt. Bei einem ähnlich gelagerten Sachverhalt präziserte der I.R.S. kurze Zeit später diesen Entscheid ⁶⁶³⁾ und setzte zugleich die Richtlinien und Mindestanforderungen fest, welche er in Zukunft für eine steuerliche Anerkennung und Berücksichtigung als notwendig erachten wird: Es muss zumindest offenkundig sein, dass das Zwischengebilde über einen gewissen Grad von Selbständigkeit und Entscheidungsbefugnis verfügt. Um dem Argument begegnen zu können, dass es sich bei der betreffenden Gesellschaft nur um einen missbräuchlichen Vorwand handelt, sollten auch Schritte in der Richtung unternommen werden, dass der allfällige Nachweis eines wirklich vorliegenden Gesellschaftszweckes und der effektiven Präsenz im Bündnisland erbracht

662) Aiken Industries, Inc. 56 T.C. 925 (1971)

663) Rev. Rul. 75-23, C.B. 1975-1, 290

werden kann. Im erwähnten Fall konnte dieser Nachweis mit Erfolg geliefert werden, und der Status der "bona fide" - Gesellschaft wurde von den Steuerbehörden gutgeheissen. Folgender Sachverhalt stand zur Beurteilung: Eine ausschliesslich von Nichtamerikanern aus Drittländern beherrschte N.V. investierte entweder direkt oder über amerikanische Personengesellschaften ihr Gesellschaftskapital in amerikanisches Grundeigentum - das klassische Beispiel des Dreiecksverhältnisses, wo ausländische Geldgeber ihr Kapital im Austausch von Aktien in die N.V. einzahlen, welches diese ihrerseits zum Erwerb von amerikanischem Grundeigentum benutzt. Als Begründung für dieses umständliche Vorgehen wurde gegenüber den amerikanischen Steuerbehörden geltend gemacht, dass einerseits den ausländischen Kapitalgebern das Institut der amerikanischen "partnership" als Investitionsmittel nicht ausreichend bekannt sei und sie deshalb den Umweg über eine N.V. bevorzugen würden, und dass sie andererseits dadurch nicht gezwungen seien, individuelle Steuererklärungen einzureichen. Diese Rechtfertigung, zusammen mit dem Nachweis, dass die fragliche N.V. im Heimatland und in den Vereinigten Staaten Geschäftssitze mit lokalen Verwaltungen unterhielt, genügten dem I.R.S., ihr die mit dem DBA in Aussicht gestellten Vergünstigungen zu gewähren, obwohl ihr Gesellschaftszweck unbestrittenermassen hauptsächlich auf die Investitionstätigkeit auf dem amerikanischen Liegenschaftensmarkt gerichtet war.

B. Uebrige Länder

Neben den Niederländischen Antillen können auch andere Länder - wie namentlich auch die British Virgin Islands - als Basis für eine Investitionstätigkeit in amerikanisches Grundeigentum herangezogen werden. Damit jedoch ein solcher Umweg aus schweizerischer Sicht sinnvoll erscheint, sollte der schweizerische Kapitalgeber zwei Punkte nicht aus den Augen verlieren: Das angestrebte Basisland muss vorerst ein Bündnispartner der U.S.A.

sein 664) und sollte zweitens vorzugsweise die nicht zu unterschätzenden Eigenschaften einer Steueroase im eigentlichen Sinn mit sich bringen.

664) *Aegypten, Antigua, Australien, Barbados, Belgien, Belize, British Virgin Islands, Bundesrepublik Deutschland, Burundi, Congo (Leopoldville), Dänemark, Dominikanische Republik, Falkland-Inseln, Finnland, Frankreich, Gambia, Granada, Griechenland, Grossbritannien, Holland, Irland, Island, *Israel, Italien, Jamaica, Japan, Kanada, *Korea, Luxembourg, Malawi, *Marokko, Montserrat, Neuseeland, Niederländische Antillen, Norwegen, Oesterreich, Pakistan, *Philippinen, Polen, Rumänien, Russland, Rwanda, St. Christopher, Nevis & Anguilla, St. Lucia, St. Vincent, Sierra Leone, Schweden, Schweiz, Seychellen, Südafrika, Trinidad und Tobago, *Ungarn, Vereinigte Arabische Republik, Zaire, Zambia,

*unterzeichnet, aber noch nicht in Kraft.

Für eine Zusammenfassung der jeweils darin enthaltenen, das ausländische Grundeigentum betreffenden Bestimmungen vgl. Treasury Report, a.a.O. Fussnote 396, Table 4-1

7. K A P I T E L

Besteuerung des Einkommens aus amerikanischem Grundeigentum in der Schweiz

27. Die Steuerpflicht in der Schweiz

I. Natürliche Personen ⁶⁶⁵⁾

Die subjektive Steuerpflicht natürlicher Personen hängt nach schweizerischem Steuerrecht von drei Voraussetzungen ab ⁶⁶⁶⁾ :

- Vorhandensein bestimmter persönlicher Eigenschaften,
- Steuerrechtliche Zugehörigkeit,

A. Persönliche Voraussetzungen ⁶⁶⁷⁾

B. Steuerrechtliche Zugehörigkeit

Die steuerrechtliche Zugehörigkeit ist entweder persönlicher oder wirtschaftlicher Natur und wird dadurch ausgedrückt, dass der Steuerzahler zur Schweiz in einer steuerrechtlich relevanten Beziehung stehen muss.

Die persönliche Zugehörigkeit eines Steuerzahlers zur Schweiz gibt regelmässig Anlass zur Annahme eines Hauptsteuerdomizils oder allgemeinen Steuerdomizils dieser Person ⁶⁶⁸⁾; sie wird

⁶⁶⁵⁾ Die folgende Besprechung beschränkt sich in objektiver Hinsicht auf die Einkommens- und Vermögenssteuerpflicht natürlicher Personen.

⁶⁶⁶⁾ Hühn, Steuerrecht, a.a.O. Fussnote 611, S. 74

⁶⁶⁷⁾ id. S. 74: Es handelt sich dabei um die Frage der Steuerpflicht der Ehefrau und der unmündigen Kinder.

⁶⁶⁸⁾ Hühn, Doppelbesteuerung, a.a.O. Fussnote 533 S. 109

an diesem Ort aufgrund dieser Beziehung als steuerpflichtig erklärt, was grundsätzlich eine allgemeine Steuerpflicht mit sich bringt, und die Beziehungen zu anderen Orten sind lediglich wirtschaftlicher Art; der betreffende Steuerzahler kann dort höchstens Nebensteuerdomizile mit beschränkter Steuerpflicht einnehmen. Die persönliche Beziehung der bewussten Person zur Schweiz muss jedoch tatsächlicher Natur sein, d.h. die Person muss in der Schweiz ihren Wohnsitz haben und sich damit im Hoheitsgebiet der Schweiz aufhalten; nur diesen Personen gegenüber ist der Staat nach schweizerischer Rechtsauffassung in der Lage, seine Macht effektiv durchzusetzen (Territorialprinzip). Demgegenüber genügt in den Vereinigten Staaten zur Steuerpflicht bereits die faktische Staatsbürgerschaft ohne Rücksicht darauf, ob der U.S.-Bürger tatsächlich auf amerikanischem Gebiet anwesend ist (Nationalitätsprinzip) ⁶⁶⁹⁾.

Die wirtschaftliche Zugehörigkeit begründet eine Steuerpflicht nur insoweit, als der Steuerzahler infolge seiner wirtschaftlichen Tätigkeit mit der Schweiz eine derart enge Bindung eingeht, dass die Erhebung einer Steuer schweizerischerseits mindestens im Rahmen dieser Tätigkeit gerechtfertigt erscheint. Es resultiert daraus nur eine partielle Steuerpflicht. Wichtigste Anknüpfungspunkte sind das Grundeigentum und die Betriebsstätte.

1) Der Begriff des Wohnsitzes im Schweizerischen Steuerrecht

Eine Person hat ihren Wohnsitz an dem Ort, an welchem sie sich mit der Absicht des dauernden Verbleibens tatsächlich aufhält. Diese Definition des steuerrechtlichen Wohnsitzes im schweizerischen Steuerrecht deckt sich damit weitgehend mit dem zivilrechtlichen Wohnsitzbegriff ⁶⁷⁰⁾. Nach der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung fallen steuerrechtli-

669) Oben § 1, III, B, 8) und § 9, II, A

670) Oben Fussnote 537

cher und zivilrechtlicher Wohnsitz mehr und mehr zusammen ⁶⁷¹⁾. Es muss jedoch an dieser Stelle noch einmal ausdrücklich darauf hingewiesen werden ⁶⁷²⁾, dass der zivilrechtliche Wohnsitz im ZGB sich in einem grundlegenden Punkt von jenem des Steuerrechtes unterscheidet: Während das ZGB die Fiktion aufstellt, dass ein Wohnsitz so lange bestehen bleibt, bis ein neuer gegründet worden ist ⁶⁷³⁾, stellt das Steuerrecht nur auf den faktischen Sachverhalt ab. In diesem Sinn kommt dem zivilrechtlichen Wohnsitz etwa die gleiche Bedeutung zu wie der amerikanischen Umschreibung des "Domizils", während der steuerrechtliche Wohnsitz verwandte Züge zur amerikanischen "Residenz" aufweist, indem eine Person theoretisch zugleich mehrere steuerrechtliche Wohnsitze, jedoch notwendigerweise nur ein Domizil (Wohnsitz im Sinne des ZGB) haben kann ⁶⁷⁴⁾. Die Diskussion um eine Abgrenzung der beiden Tatbestände ist jedoch insofern müssig, als unabhängig von der Nationalität bei einer natürlichen Person zur Erfüllung beider Begriffe die gleichen Voraussetzungen erfüllt sein müssen ⁶⁷⁵⁾,

- Das Erfordernis des Aufenthaltes; er muss von längerer Dauer sein und nicht bloss vorübergehender Natur ⁶⁷⁶⁾.
- Das Erfordernis der Absicht dauernden Verbleibens, wobei ein Verweilen auf unbestimmte Zeit den Tatbestand bereits

671) Hohn, Doppelbesteuerung, a.a.O. Fussnote 533, S. 115

672) vgl. oben § 12, II, C, 2)

673) ZGB Art. 24 Abs. 1

674) Hohn, Doppelbesteuerung, a.a.O. Fussnote 533, S. 117

675) Locher, Praxis, a.a.O. Fussnote 602, § 3, I A, 1 ff)

676) Ein Mietverhältnis von einjähriger Dauer genügt als Voraussetzung für die Begründung des steuerrechtlichen Wohnsitzes, ein Aufenthalt zum Zwecke des Besuches von Verwandten dagegen nicht; vgl. Locher, Praxis, a.a.O. Fussnote 602, § 3 I A, 2 a, Nr. 5/3

erfüllt ⁶⁷⁷⁾; um diese Absicht kundzugeben, genügen in-
dessen blosser Willenserklärungen nicht, sondern es wird
auf die tatsächlichen Verhältnisse abgestellt ⁶⁷⁸⁾.

Schwierigkeiten ergeben sich nur in jenen Fällen, in
denen eine Person diese beiden gesetzlichen Erfordernisse an
mehreren Orten zugleich erfüllt. Wie bereits ausgeführt wor-
den ist, kann dies hinsichtlich des steuerrechtlichen Wohn-
sitzes durchaus geschehen, da dieser Begriff keine gesetzli-
che Vermutung aufstellt, wonach der alte Wohnsitz bei einer
Neubegründung automatisch dahinfällt. Hält sich eine Person
während längerer Zeit tatsächlich an einem bestimmten Ort auf,
so kann diese blosser Anwesenheit in steuerrechtlicher Hinsicht
als Wohnsitznahme angesehen werden und damit das Hauptsteuer-
domizil mit unbeschränkter Steuerpflicht begründen, unabhän-
gig davon, ob diese Person rechtlich bereits an einem anderen
Ort über einen zweiten Wohnsitz verfügt ⁶⁷⁹⁾.

2) Die Bestimmung des Wohnsitzes im interkantonalen Steuerrecht

Sind die Voraussetzungen des steuerrechtlichen Wohn-
sitzes an mehreren Orten zugleich erfüllt, dann kommt der
Grundsatz zur Anwendung, dass sich das Hauptsteuerdomizil
an jenem Ort befindet, zu welchem die stärkeren Beziehungen
bestehen: Massgebend ist der sogenannte Mittelpunkt der Le-

-
- 677) Ein Verweilen während der Dauer eines Krieges oder
eines längeren Arbeitsverhältnisses gilt schon als
"dauerndes Verweilen".
Locher, Praxis, a.a.O. Fussnote 602, § 3 I A, 2 b, Nr. 7/8
- 678) Wer Wohnsitz nimmt, muss sich bei den zuständigen Behör-
den anmelden, währenddem die Anmeldung für sich alleine
noch nicht zur Bejahung des Wohnsitzes führt.
Locher, Praxis, a.a.O. Fussnote 602, § 3 I A, 2 d, Nr. 2 ff)
- 679) Känzig, a.a.O. Fussnote 502, 23-25.
Für den Kanton Zürich genügt dazu bereits ein dreimona-
tiger Aufenthalt: § 53 StG;
Reimann, Zuppinger und Schärrier, Kommentar zum Zürcher
Steuergesetz, 62, 63, Bd. 1, 1961;
Höhn, Steuerrecht, a.a.O. Fussnote 611, S. 77.

bensverhältnisse ⁶⁸⁰⁾. Zur Bestimmung dieses Mittelpunktes wird auf die ideellen und materiellen Lebensverhältnisse einer Person abgestellt. Jede Person ist grundsätzlich mit einem Ort besonders verbunden; dort hat sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz. Diese Verbundenheit kann indessen nicht mit einer generellen Regel charakterisiert werden, und es ist in jedem Einzelfall auf die Lage der Verhältnisse abzustellen ⁶⁸¹⁾.

In bestimmten Fällen ist für die Festlegung des steuerrechtlichen Wohnsitzes das Zivilrecht massgebend ⁶⁸²⁾;

Für die Ehefrau, Minderjährige und bevormundete Personen gilt der sogenannte gesetzliche Wohnsitz als Steuerdomizil ⁶⁸³⁾.

Genügt eine Person ausnahmsweise den beiden Wohnsitz-
erfordernissen nicht, dann ist unter Vorbehalt des internationalen Steuerrechtes auf den Aufenthaltsort abzustellen ⁶⁸⁴⁾.

3) Die Bestimmung des Wohnsitzes im internationalen Steuerrecht unter besonderer Berücksichtigung des DBA CH-USA

Wie im interkantonalen Steuerrecht, so ist auch im internationalen Steuerrecht eine Person grundsätzlich an ihrem Wohnsitz steuerpflichtig. Wie bei der Behandlung des amerikanischen Steuerrechtes ausgeführt worden ist, knüpfen die Vereinigten Staaten zur Bestimmung der unbeschränkten Steuerpflicht ebenfalls an den Wohnsitz an und unterwerfen Wohnsitzinhaber in den U.S.A. überdies dem Nationalitätsprinzip wie amerikanische Staatsbürger ⁶⁸⁵⁾. Im

680) Locher, Praxis, a.a.O. Fussnote 602, § 3 I A, 1 Nr. 7/14/15

681) Höhn, Doppelbesteuerung, a.a.O. Fussnote 533 S. 117 ff), Note 15 ff)

682) ZGB 25

683) Locher, Praxis, a.a.O. Fussnote 602, § III, C 1 Nr. 4 / III B, Nr. 1 / III A, 1 Nr. 1 ff)

684) Locher, Praxis, a.a.O. Fussnote 602, § 3, II A, Nr. 1

685) Oben § 9, II, A und § 12, II, D

zwischenstaatlichen Bereich kommt dem Wohnsitzbegriff im wesentlichen die Bedeutung zu, dass - sofern eines existiert - ein Abkommen nur auf jene Personen mit Wohnsitz in einem der beiden Vertragsstaaten anwendbar ist. Diese Regelung wurde auch im DBA CH-USA getroffen ⁶⁸⁶⁾.

Da jedoch im Abkommen DBA CH-USA kein einheitlicher Wohnsitzbegriff aufgestellt worden ist, ist zur Bestimmung des Hauptsteuerdomizils und der damit verbundenen Steuerpflicht einer Person gemäss Art. II Abs. 2 DBA auf die interne Steuergesetzgebung der beiden Vertragsstaaten abzustellen. Dass bei diesem Vorgehen Konflikte zwischen zwei Wohnsitzen entstehen können, ist unvermeidbar, da die nationalen Regelungen zum Teil voneinander abweichen ⁶⁸⁷⁾. Liegt ein sogenannter Doppelwohnsitz tatsächlich vor, so gelten mangels besonderer Bestimmung die allgemeinen Regeln für die Vermeidung der Doppelbesteuerung ⁶⁸⁸⁾; danach nimmt die Schweiz die Einkünfte aus in den Vereinigten Staaten gelegenen unbeweglichem Vermögen, welches gemäss Art. IX DBA ausschliesslich in den U.S.A. besteuert wird, von der Besteuerung aus. Bei Bejahung eines Doppelwohnsitzes bleibt eine Doppelbesteuerung somit nur noch in bezug auf Einkünfte, mit denen sich das Abkommen nicht befasst, und solche aus anderen als amerikanischen und schweizerischen Quellen bestehen ⁶⁸⁹⁾.

686) 23 Art. IX, Abs. 2 DBA

687) Locher, a.a.O. Fussnote 511, § 7, IV, 3 S. 64 a ff); oben § 24, IV

688) Höhn, Doppelbesteuerung, a.a.O. Fussnote 533, S. 137, Note 83 unter Hinweis auf Art. XV DBA CH-USA

689) Locher, Praxis, a.a.O. Fussnote 602, § 8, III Ziff. 99

C. Grundsätzliche, subjektive Steuerpflicht

Dem Postulat des schweizerischen Steuerrechtes nach einer grundsätzlich allgemeinen, subjektiven Steuerpflicht folgend, sind dauernde oder generelle Befreiungen natürlicher Personen um bestimmter Eigenschaften willen ausserst selten: ⁶⁹⁰⁾
Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht bilden kraft Bundesrechts (WStB § 16) insbesondere der Bund und die Kantone, ihre Anstalten und Betriebe, sowie die Gemeinden und andere öffentlichrechtlichen oder kirchlichen Körperschaften und Anstalten in Bezug auf Vermögen und Einkommen, das öffentlichen Zwecken dient. Von der subjektiven Steuerpflicht befreit sind ferner kraft Völkerrecht (WStB § 17) die ausländischen Staaten und ihre bei der Eidgenossenschaft beglaubigten Missionschefs für die ihnen gehörenden Liegenschaften, die ausschliesslich zum Gebrauch der diplomatischen Vertretung bestimmt sind. Weiter sind gemäss Wiener Abkommen vom 18. April 1961 bzw. vom 24. April 1963 die diplomatischen und konsularischen Vertretungen des Auslandes, sofern sie nicht das Schweizerbürgerrecht besitzen, von der Steuerpflicht ausgenommen.

D. Personengesellschaften und Personenvereinigungen

Personengesellschaften sind in der Regel nach schweizerischem Steuerrecht als solche nicht steuerpflichtig. Die Anteile am Vermögen und Gewinn der Gesellschaft sind von den einzelnen Gesellschaftern am Sitz der Gesellschaft zu versteuern ⁶⁹¹⁾. Sonderregelungen unterliegt die Besteuerung von Beteiligungen an Personengesellschaften mit Grundeigentum in den

⁶⁹⁰⁾ WStB, §§ 16/17
vgl. auch Hühn, Steuerrecht, a.a.O. Fussnote 611, S. 78
unter Verweisung auf:
BBl 1963 I 241 und 1406
BBl 1964 II 457 und 1478

⁶⁹¹⁾ Hühn, Doppelbesteuerung, a.a.O. Fussnote 533,
S. 151 Note 2/ 3/ 4/

Vereinigten Staaten 692).

Die Frage der Bestimmung des Steuerdomizils einer Personengesellschaft erhält jedoch insofern Bedeutung, als das DBA CH-USA in Art. II Abs. 1 lit. e) und f) der Entscheidung darüber weitreichende Konsequenzen in bezug auf das Steuergebiet verleiht; sie erfährt damit eine analoge Regelung des Steuerdomizils wie die juristischen Personen. Die praktischen Auswirkungen liegen darin, dass diese Regel über die steuerliche Zugehörigkeit einer Personengesellschaft zugleich auch den Staat festsetzt, der zur Besteuerung der Gewinne der Gesellschaft befugt ist. Vorbehalten bleiben die besonderen Vorschriften in bezug auf die Besteuerung von Einkünften aus unbeweglichem Vermögen im Sinne von Art. IX Abs. 1 DBA.

II. Juristische Personen

Da das ZGB den juristischen Personen eine eigene Rechtspersönlichkeit zuspricht, sind sie nach geltenden schweizerischen Steuerrechtsgrundsätzen steuerpflichtig, ungeachtet der Tatsache, dass die an ihnen beteiligten natürlichen Personen ihrerseits auf ihren Gesellschaftsanteilen ebenfalls steuerpflichtig werden ⁶⁹³⁾. Sobald eine juristische Person nach handelsrechtlichen Massstäben ordnungsgemäss gebildet ist ⁶⁹⁴⁾, wird sie als selbständiges Steuersubjekt behandelt ⁶⁹⁵⁾.

A. Die steuerliche Zugehörigkeit

692) Oben § 26, III

693) Die folgenden Erläuterungen sind in objektiver Hinsicht auf die Ertrags- (Gewinn-) und Kapitalbesteuerung beschränkt.

694) Der Begriff der juristischen Person bestimmt sich ausschliesslich nach Zivilrecht.
Locher, Praxis, a.a.O. Fussnote 602, § 7, I A,
1 Nr. 18 / § 11, II B, 1 a Nr. 7

695) Höhn, Steuerrecht, a.a.O. Fussnote 611, S. 192 N. 6/7

Das Hauptsteuerdomizil der juristischen Personen befindet sich grundsätzlich an deren statutarischem Sitz. Liegenschaften einer juristischen Person ausserhalb des Hauptsteuerdomizils begründen im betreffenden Nebendomizil nur eine wirtschaftliche Zugehörigkeit und damit lediglich eine darauf beschränkte Nebensteuerpflicht ⁶⁹⁶⁾. Wenn der statutarische Sitz bloss formelle Bedeutung hat, weil er an einem anderen, steuertechnisch gesehen günstigeren Ort gewählt worden ist, oder aus anderen Ueberlegungen nur "künstlich" geschaffen wurde (Briefkastendomizil), so wird ihm die Anerkennung versagt, und es gilt jener Ort als Steuerdomizil, wo sich die Leitung tatsächlich befindet ⁶⁹⁷⁾. Das Gleiche trifft zu, wenn die Statuten gar keinen Sitz bezeichnen ⁶⁹⁸⁾.

B. Die Bestimmung des Hauptsteuerdomizils einer juristischen Person unter dem DBA CH-USA

Das Abkommen überlässt die Regelung gemäss Art. II Abs. 2 völlig dem internen Recht des Bündnispartners. Als "Schweizerisch" hat eine bestimmte Gesellschaft in Konfliktsfällen dann zu gelten, wenn sie nach schweizerischem Recht gegründet wurde und umgekehrt.

1. 28. Inhalt der Steuerpflicht

I. Im Allgemeinen

Sind die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht

-
- ⁶⁹⁶⁾ Locher, Praxis, a.a.O. Fussnote 602, § 4, I A, Nr. 1
⁶⁹⁷⁾ Locher, Praxis, a.a.O. Fussnote 602, § 4, I B, Nr. 1-15
⁶⁹⁸⁾ Hühn, Doppelbesteuerung, a.a.O. Fussnote 533, S. 143, Fussnote 6 unter Berufung auf ZGB Art. 56

in der Schweiz erfüllt, so wird das betreffende Steuersubjekt automatisch zum Träger bestimmter Rechte und Pflichten⁶⁹⁹⁾:

A. Verfahrenspflichten und Verfahrensrechte

Neben den Mitwirkungspflichten wie Auskunftspflicht und Einreichungspflicht der Unterlagen sind darunter im wesentlichen das Recht auf Mitwirkung an der Veranlassung und das Recht auf Rechtsmitteleinlegung zu verstehen.

B. Steuerschuldspflicht

Diese beinhaltet die Pflicht zur Bezahlung aller anfallenden Steuern nach Massgabe der objektiven und subjektiven Steuerpflicht.

II. Die Steuerpflicht in bezug auf amerikanisches Grundeigentum unter Berücksichtigung des DBA CH-USA Art. IX

A. Begriff des unbeweglichen Vermögens

Die Frage, welche Vermögensgegenstände als unbeweglich anzusehen sind, entscheidet sich allein gemäss dem Recht des Belegenheitsstaates, d.h. nach amerikanischem Recht⁷⁰⁰⁾.

B. Der Grundsatz der absoluten Geltung der Zuteilungsnorm von Art. IX DBA CH-USA auf Seiten der Schweiz

Der Grundsatz der absoluten Geltung der Kollisionsnorm von Art. IX DBA CH-USA basiert auf der Schlüsselbestimmung des Art. XV des gleichen Abkommens⁷⁰¹⁾. Für die Schweiz hat

699) Höhn, Steuerrecht, a.a.O. Fussnote 611
S. 53 Noten 12/13/14

700) Locher, S. 101, Fussnote 3; vgl. die Ausführungen in Kapitel 2.

701) Locher, S. 70/71; oben § 24, III

dies zur Folge, das schon in der interkantonalen Doppelbesteuerungspraxis entwickelte Prinzip des Verbotes der virtuellen Doppelbesteuerung für die Besteuerung von Einkünften aus amerikanischem Grundeigentum zur Anwendung gelangt, während amerikanischerseits die gleiche Vorschrift nur relative Wirkung entfaltet, indem die Vereinigten Staaten nur unter der Bedingung eine Steuergutschrift gewähren müssen, dass der Steuerpflichtige auf den in Amerika besteuerten Einkommens teilen effektiv auch in der Schweiz eine Einkommenssteuer zu entrichten hat 702).

Als Ausfluss aus diesem Grundsatz von Art. IX DBA CH-USA ergibt sich folgerichtig, dass die Schweiz auf Einkommen aus amerikanischem Grundeigentum von schweizerischen Steuerpflichtigen keine Einkommenssteuer erheben darf. Durch den ausdrücklichen Einbezug der Liegenschaftsgewinne in den sachlichen Geltungsbereich von Art. IX Abs. 1 DBA wird auch die Erhebung schweizerischer Einkommenssteuern auf diesen Gewinnen unterbunden 703).

702) Siehe § 24 III und § 26 I (im besonderen Fussnote 605). Hinsichtlich der Besteuerung von Grundeigentum in den Vereinigten Staaten von Steuerpflichtigen in der Schweiz zeitigt dieser Grundsatz für die Schweiz keine nachteilige Wirkungen, da das Grundeigentum in den Vereinigten Staaten ohnehin effektiv besteuert wird; (vgl. oben § 1, III, Kapitel 3 und 5.

703) Da das Abkommen in bezug auf die übrigen Kapitalgewinne, Spekulations- und Lotteriegewinne keine solche Norm enthält, wird die Erhebung schweizerischer Einkommenssteuern auf diesen Gewinnen in keiner Weise eingeschränkt. Kreisschreiben Nr. 1 des Bundesrates an die Kantone betreffend das Abkommen mit den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Einkommenssteuern vom 2. Nov. 1951, I, 1, Abs. 2; vgl. Fussnote 604.

C. Die Vermögenssteuer

Art. I Abs. 1 lit. b des DBA beschränkt den sachlichen Geltungsbereich des Abkommens insoweit ein, als die Vermögenssteuer nicht einbezogen ist: Die Befreiung von der schweizerischen Einkommenssteuer auf Einkünften aus in den Vereinigten Staaten gelegenen Grundeigentum gilt somit nicht für die Erhebung der schweizerischen Vermögenssteuern auf dem Vermögenswert dieses Grundeigentums. Bund, Kantone und Gemeinden bleibt es vielmehr unbenommen, auf solchen Rechten nach wie vor Vermögenssteuern zu erheben, sofern und soweit dies nach dem anwendbaren Steuergesetz und der internationalen Doppelbesteuerungspraxis zulässig ist ⁷⁰⁴.

1) Steuerobjekt

Objekt der allgemeinen Vermögenssteuer ist der durch die betreffende Liegenschaft verkörperte Wert; dieser bemisst sich entweder nach dem Verkehrswert der Liegenschaft oder nach dem sogenannten Steuerwert, der unter Berücksichtigung von Verkehrs- und Ertragswert ermittelt wird, wobei die Bewertung in diesen Fällen im allgemeinen unter dem Verkehrswert liegt ⁷⁰⁵).

2) Zeitliche Bemessung

Stichtag für die Bewertung des Grundstückes ist der erste Tag der Steuerperiode oder dessen Vortrag.

704) Oben Fussnoten 532/534; andere Meinung: Höhn, Doppelbesteuerung, a.a.O. Fussnote 533, S. 260, Note (5). Dieses Ergebnis stimmt auch mit der Doppelbesteuerungspraxis der Schweiz in anderen Abkommen überein, die sich ausdrücklich mit der Vermögenssteuer befassen: Sie enthalten meistens eine Generalklausel, wonach das nicht durch eine besondere Kollisionsnorm einem anderen Staat zugewiesene Vermögen am Wohnsitz des Vermögensträgers steuerbar ist; Höhn, Doppelbesteuerung, a.a.O. Fussnote 533, S. 269, Note 3.

705) Hägi, A.
Die Belastung von Liegenschaften.
6. A., Zürich 1971

3) Steuermass

Der Steuersatz der Vermögenssteuer wird in Promillen (1-3 ‰) der Berechnungsgrundlage festgesetzt ⁷⁰⁶⁾.

4) Die Kapitalsteuer der juristischen Personen

Die Kapitalsteuer der juristischen Personen entspricht dem Institut der Vermögenssteuer der natürlichen Personen, wobei die Liegenschaften als positive Komponente des Grundkapitals zu betrachten sind und auf diese Weise in der Schweiz steuerlich berücksichtigt werden ⁷⁰⁷⁾. Die steuermässige Belastung des gesamten Kapitals schwankt in den Kantonen zwischen 1 bis 5 ‰.

5) Liegenschaften- und Grundsteuern

In ungefähr der Hälfte der Kantone wird neben den allgemeinen Vermögenssteuern noch eine spezielle Steuer auf Grundstücken erhoben. Der Steuersatz beträgt je nach Kanton und Gemeinde zwischen 0,5 und 2 ‰ ⁷⁰⁸⁾.

D. Der Progressionsvorbehalt des Art. XV Abs. 1 lit. b

Art. XV lit. b des Abkommens bestätigt lediglich in deklaratorischer Weise das Ergebnis, welches schon aus Art. IX Abs. 1 gefolgert werden kann:

Die Zuerkennung der ausschliesslichen Besteuerungsbe-fugnisse hinsichtlich der Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen in den Vereinigten Staaten an den Belegenheitsstaat.

Im letzten Satz von Art. XV Abs. 1 lit. b wird jedoch einschränkend festgelegt, dass sich die Schweiz bei der Festsetzung des anwendbaren Steuersatzes das Recht vorbehält, auch die (durch Art. IX Abs. 1) von der Bemessungsgrundlage ausge-

706) Möhn, Steuerrecht, a.a.O. Fussnote 611, S. 182 ff)
Note 32

707) Möhn, Steuerrecht, S. 212 ff.

708) Taxation in Switzerland, a.a.O. Fussnote 511, 3/4;
bes. Table 21

nommenen Einkommensteile in Rechnung zu stellen.

Dieser sogenannte Grundsatz der Einheit des Einkommens beruht auf der Ueberlegung, dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, die bei progressiver Besteuerung für die Höhe des Steuersatzes massgebend sein soll, durch das gesamte Einkommen ausgewiesen wird, unabhängig davon, welcher Steuerhoheit er unterliegt ⁷⁰⁹⁾. Dieser Progressionsvorbehalt stellt demzufolge keine Doppelbesteuerung dar und kann das Doppelbesteuerungsverbot bzw. das Abkommen nicht verletzen; die schweizerischen Gesetze sehen regelmässig die Anwendung des Gesamtsteuersatzes vor ⁷¹⁰⁾. Diese Praxis ist absolut konform mit dem steuerlichen Vorgehen anderer Länder, sieht doch beispielsweise das Einkommenssteuergesetz der Bundesrepublik Deutschland ausdrücklich einen Progressionsvorbehalt bei Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vor ⁷¹¹⁾.

Weniger klar ist die Regelung über die Anwendung des Gesamtsteuersatzes hinsichtlich von Verlusten: Zufolge der Berücksichtigung der mit der amerikanischen Immobilientätigkeit entstandenen Verluste kann das in der Schweiz steuerbare Einkommen höher sein als das Gesamteinkommen des Steuerpflichtigen. Die diesbezüglich in der Bundesrepublik Deutschland herrschende Auffassung, wonach diese Verlustabzüge im internationalen Verhältnis zulässig sind ⁷¹²⁾, stösst in der Schweiz auf Widerstand; es wird hierzulande die Ansicht vertreten ⁷¹³⁾, dass in diesem Fall das grössere Teileinkommen zum massgeblichen Teilsteuersatz besteuert werden soll, mit der

709) Blumenstein, S. 288 / Locher, S. 73 Fussnote 13

710) Höhn, Doppelbesteuerung, a.a.O. Fussnote 533, S. 277 Note 8; Fussnote 9

711) § 32 b, EStG 1 (BRD)

712) § 2 Abs. 1, Auslandsinvestitionsgesetz

713) Höhn, Doppelbesteuerung, a.a.O. Fussnote 533, S. 278 Note 9, unter Berufung auf ZH StG § 7 (2)

Begründung, dass die Vorschrift über die Anwendung des Gesamtsteuersatzes einen blossen Vorbehalt enthält, nicht eine Verpflichtung, und dass die Vertragsstaaten den Progressionsvorbehalt nur dann beachten müssen, wenn dieser für sie günstiger ist als der Teilsteuersatz.

E. Gefahren bei der Liquidation von steuerpflichtigen Immobiliengesellschafter.

Wie bereits ausdrücklich darauf hingewiesen worden ist ⁷¹⁴⁾, gilt auch der Gewinn aus der Liquidation von Gesellschaftsvermögen einer Immobiliengesellschaft, das hauptsächlich den Gegenwert für ein oder mehrere in den Vereinigten Staaten gelegene Grundstücke darstellt, prinzipiell als Liegenschaftsgewinn im Sinne von Art. IX Abs. 1 DBA CH-USA. Er erfährt demgemäss die analoge steuerrechtliche Behandlung wie Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen der Gesellschaft, die vor deren Auflösung erzielt worden sind.

Unter dem Eindruck von Art. 53 des schweizerischen Wehrsteuerbeschlusses ⁷¹⁵⁾ muss eindringlich auf die Gefahr aufmerksam gemacht werden, dass eine darin genannte Gesellschaft auf dem im Laufe der Liquidation erzielten Kapitalgewinnen einer besonderen Einkommens- bzw. Ertragssteuer unterworfen werden könnte. Zur Bemessung dieser besonderen Steuer werden alle während der Berechnungs- und Veranlagungsperiode eingenommenen Kapitalgewinne in Betracht gezogen, unabhängig davon, ob sie direkt mit der Liquidation in Zusammenhang stehen (Liquidationsausschüsse). Der maximale Steuersatz dieser "Liquidationssteuer" beträgt 9,8% im laufenden Steuerjahr ⁷¹⁶⁾.

⁷¹⁴⁾ Oben, S. 26, IV, A 4)

⁷¹⁵⁾ Bundesbeschluss über die Erhebung einer Wehrsteuer (1940) vom 2. Dezember 1940 (Ausgabe 1975)

⁷¹⁶⁾ Art. 53 Abs. 2 MStB;
Mengedeler, Rechtsbuch der Schweizerischen Bundessteuern,
1. Teil,
Die Wehrsteuer, Bd. 2, Art. 53 Abs. 2, Zürich 1979

Geht man davon aus, dass der Verkauf einer U.S.-Liegenschaft, welche das Kapitalvermögen der Immobiliengesellschaft verkörpert, an die Aktionäre gegen einen entsprechenden Gegenwert von den schweizerischen Steuerbehörden als Liquidationsausschuss im Sinne des Wehrsteuerbeschlusses eingestuft würde, dann müssten aus dieser Transaktion resultierende Kapitalgewinne ohne Rücksicht auf Art. IX Abs. 1 DBA CH-USA mit der Sondersteuer belegt werden.

Dieser denkbaren, zusätzlichen Steuerpflicht kann indessen dadurch begegnet werden, dass man den besagten Verkauf in Form einer steuerfreien Transaktion abwickelt ⁷¹⁷⁾. Man strukturiert die bestehende amerikanische Immobiliengesellschaft derart um, dass man sie mit einer anderen Gesellschaft fusioniert (merger), indem ihre sämtlichen Aktiven in das Vermögen der neuen Gesellschaft übergehen ⁷¹⁸⁾. Unter diesen Umständen könnte auch aus schweizerischer Sicht die drohende Liquidationssteuer umgangen werden, handelt es sich doch bei einem solchen Vorgang nicht mehr um eine Liquidation einer Gesellschaft nach im schweizerischen Steuerrecht herrschenden Richtlinien; die fusionierende Gesellschaft erhält für die Uebertragung der Liegenschaft auf die übernehmende Gesellschaft keine Gegenleistung; mangels Entgeltlichkeit liegt somit keine Gewinnrealisierung vor ⁷¹⁹⁾. Die Transaktion ist sowohl nach schweizerischem als auch amerikanischem Steuerrecht steuerbefreit.

717) Oben § 1, III, C 3) 1)

718) Oben Fussnote 258 (Type D reorganisation).
Eine solche steuerfreie Transaktion wurde sogar in einem Fall gutgeheissen, als beide Immobiliengesellschaften vom gleichen Aktionär beherrscht waren und dann fusionierten.
Associate Machine v. C.I.R., 403 F. 2d 622.

719) Höhn, Steuerrecht, a.a.O. Fussnote 611, S. 202 Note 7.

III. Besonderheiten hinsichtlich der Besteuerung von amerikanisch beherrschten schweizerischen Immobiliengesellschaften ⁷²⁰⁾

Besonderheiten in der Besteuerung können sich bei sogenannten schweizerisch-amerikanischen Basisgesellschaften ergeben, die ihre Immobilientätigkeit in den Vereinigten Staaten ausschliesslich oder Überwiegend ausserhalb der Vereinigten Staaten ausüben, wobei die Sitzwahl durch die besonders günstigen steuerlichen Verhältnisse in der Schweiz bedingt ist ⁷²¹⁾. Wie schon oben in anderem Zusammenhang erwähnt worden ist, hat die Schweiz in der Absicht, diese ausländisch beherrschten Gesellschaften bzw. den damit getriebenen Missbrauch zu bekämpfen, Massnahmen ergriffen. Insbesondere werden die Bedingungen aufgestellt, unter denen diese Basisgesellschaften die Entlastung von den Quellensteuern auf Einkünften aus Vertragsstaaten in Anspruch nehmen können ⁷²²⁾.

Befindet sich die schweizerische Basisgesellschaft zu mehr als 50% in amerikanischer Gewalt, und haben amerikanische Aktionäre je mehr als 10% der Aktien inne, dann wird das typische Gesellschaftseinkommen durch die U.S.A. direkt dem steuerpflichtigen Einkommen der amerikanischen Aktionäre zugerechnet, und die Vorteile des DBA CH-USA werden deshalb illusorisch. Damit werden für die amerikanischen Gesellschaften zusätzlich die Vergünstigungen der Schweiz als Basisstaat zunichte gemacht, während die schweizerischen Beteili-

720) Sogenannte CFC (Fussnote 77)

721) Oben, § 26, IV und V

1. siehe auch Braun David, W.: The Swiss Base Company: Tax Avoidance Devise for Multinationals, 50 Notre Dame Lawyer 645-661 (1975);
2. Stadler P., Die Besteuerung der Basisgesellschaften in der Schweiz, Diss. St. Gallen 1970.

722) Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung vom 31. Dezember 1962 an die kantonalen Steuerbehörden betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes.

gungen keine zusätzlichen Vorteile daraus ziehen können 723).

IV. Holdinggesellschaften

Nicht zu verwechseln mit den Basisgesellschaften sind die Holdinggesellschaften, denen ohne Rücksicht auf ihre Nationalität von schweizerischer Seite erhebliche Privilegien gewährt werden 724). Es handelt sich dabei um Gesellschaften, deren Zweck ausschliesslich oder mindestens teilweise in der dauernden Verwaltung von Beteiligungen an anderen Unternehmungen besteht 725). Die von Bund und Kantonen gewährten steuerlichen Erleichterungen bestehen grundsätzlich darin, dass die Gewinnsteuer reduziert oder ganz aufgehoben wird 726). Aufgrund wachsender Kritik aus dem Ausland wurde dieser Erscheinung bei Erlass des BRB von 1962 ebenfalls Rechnung getragen 727).

723) Höhn, Doppelbesteuerung, a.a.O. Fussnote 533, S. 579, Note 18; vgl. auch oben § 1, III, F (Fussnote 77)

724) Für Immobiliengesellschaften, die in bezug auf die Investitionen in den U.S.A. ausschliesslich dort besteuert werden, ist die zu erwartende steuerliche Behandlung der Vereinigten Staaten von erheblich grösserer Bedeutung; siehe oben § 12, III, D 5); bes. 5) 4).

725) Die Beteiligung an anderen Unternehmungen muss zumindest 20% umfassen.
(WStB Art. 59)

726) id.; hinsichtlich einer Investition in U.S.-Immobilien fällt dieser Gesichtspunkt kaum ins Gewicht, da diesbezüglich ausschliesslich die amerikanische Besteuerung eintritt.

727) Höhn, Steuerrecht, a.a.O. Fussnote 611, S. 220 Note 20.

§ 29. Zusammenfassung

Abschliessend kann der Grundsatz aufgestellt werden, dass schweizerische Investitionen in amerikanisches Grundeigentum praktisch ausschliesslich und in jeder Form nach internen amerikanischen Steuerrechtsgrundsätzen in den U.S.A. steuerbar werden. Die Steuerpflicht in der Schweiz und die daraus folgende Anwendung des DBA CH-USA auf die in den Vereinigten Staaten gelegenen Immobilien des Steuerpflichtigen bewirkt, dass die Schweiz ihre steuerlichen Ansprüche darauf im wesentlichen verliert und keine Steuern erheben kann.

L e b e n s l a u f

=====

geboren	:	7. Juni 1951
1957 - 1963	:	Primarschule
1963 - 1971	:	Gymnasium
Mai 1971	:	Matura B
1971 - 1975	:	Studium an der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Zürich
Febr. 1976	:	Lizenziat
1976 - 1977	:	Studium an der Southern Methodist University in Dallas, Texas (USA)
Mai 1977	:	Master of Comparative Law (MCL)
1977 - 1978	:	Ausbildung in einer Anwaltskanzlei in New York (USA)
1979	:	Auditorat am Bezirksgericht Zürich
Dez. 1979	:	Dissertation

